

VSD

VERGİ SORUNLARI DERGİSİ

NİSAN 2015 Sayı:319
ÖZEL EKİ

KURUMLAR VERGİSİ REHBERİ

İrfan VURAL

E. Gelirler Başkontrolörü

YMM

www.vergisorunlari.com.tr

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU

İrfan VURAL
E. Gelirler Başkontrolörü
(YMM)

BİRİNCİ KISIM	1
KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ	1
BİRİNCİ BÖLÜM	1
VERGİNİN KONUSU	1
1. GENEL AÇIKLAMA	1
2. KURUM KAZANCI KAVRAMI	1
3. DAR MÜKELLEFİYETTE KURUM KAZANCI	2
İKİNCİ BÖLÜM	3
KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ	3
1. GENEL AÇIKLAMA	3
2. SERMAYE ŞİRKETLERİ	3
2.1. Anonim Şirketler	4
2.2. Limited Şirketler	4
2.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler	4
3. KOOPERATİFLER	5
4. İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARI	6
4.1. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Kurumlar Vergisi Mükellefi Sayılmalarının Şartları	7
4.2. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Türleri	7
4.3. Yabancı Devletlere, Yabancı Kamu İdare ve Kuruluşlarına Ait veya Bağlı Olan Ticarî, Sinaî ve Ziraî İşletmeler	8
5. DERNEK VE VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER	8
5.1. Tanımı	8
5.2. İktisadi İşletmenin Belirlenmesinde Aranılan Şartlar	9
5.3. Dernek ve Vakıfların Kesinti Yoluyla Vergilendirilen Kira Gelirleri İle Menkul Kıymet Gelirleri Nedeniyle İktisadi İşletme Oluşmuş Sayılıp Sayılmayacağı	10
5.4. Tarhiyatın Muhatabı	10
5.5. Özel Kanunlarla Kurulan Dernekler	11
5.6. Sendikalara Ait İktisadi İşletmeler	11
5.7. Odalar, Borsalar, Meslek Örgütleri Ve Siyasi Partilere Ait İktisadi İşletmeler	11
5.8. Kamuya Yararlı Sayılan Dernekler ile Bakanlar Kurulu'nca Vergi Muafiyeti Tanınan Vakıfların İktisadi İşletmelerinin Kurumlar Vergisi Mükellefiyeti Karşısındaki Durumu	11
5.9. Yabancı Dernek veya Vakıflara Ait veya Tabi Olan İktisadi İşletmeler	11
6. İŞ ORTAKLIKLARI	11

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	13
--------------------	----

TAM VE DAR MÜKELLEFİYET	13
-------------------------------	----

1. GENEL AÇIKLAMA	13
-------------------------	----

2. TAM MÜKELLEFİYET.....	13
--------------------------	----

2.1. Kanuni Merkez.....	13
-------------------------	----

2.2. İş Merkezi.....	14
----------------------	----

3. DAR MÜKELLEFİYET	14
---------------------------	----

İKİNCİ KISIM.....	16
-------------------	----

KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYET VE İSTİSNALARI	16
--	----

BİRİNCİ BÖLÜM	16
---------------------	----

MUAFİYETLER.....	16
------------------	----

1. GENEL AÇIKLAMA	16
-------------------------	----

2. VERGİDEN MUAF KURUMLAR	16
---------------------------------	----

2.1. Kamu İdare Ve Kuruluşları Tarafından Tarım ve Hayvancılığı, Bilimi, Fenni Ve Güzel Sanatları Öğretmek, Yayımlamak, Geliştirmek ve Teşvik Etmek Amacıyla İşletilen Kuruluşlar	16
---	----

2.2. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Genel İnsan ve Hayvan Sağlığını Korumak ve Tedavi Etmek Amacıyla İşletilen Kuruluşlar.....	16
--	----

2.3. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Sosyal Amaçlarla İşletilen Kuruluşlar	17
---	----

2.4. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Açılan Sergiler, Fuarlar ve Panayırlar	17
--	----

2.5. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerine Ait Kreş ve Konukevleri ile Askeri Kışlalardaki Kantinler	17
--	----

2.6. Kanunla Kurulan Emekli Ve Yardım Sandıkları İle Sosyal Güvenlik Kurumları	18
--	----

2.7. Yaptıkları İş veya Hizmet Karşılığında Resim ve Harç Alan Kamu Kuruluşları	18
---	----

2.8. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ile Şans Oyunu Tertip Etme Hak ve Yetkisine Sahip Kurum ve Kuruluşlar.....	19
--	----

2.9. Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile Askeri Fabrika ve Atölyeler	19
---	----

2.10. İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler İle Bunların Oluşturdıkları Birlikler veya Bunlara Bağlı Kuruluşlar Tarafından İşletilen İşletmeler.....	19
---	----

2.11. Köyler veya Köy Birlikleri Tarafından İşletilen İşletmeler.....	19
---	----

2.12. Spor Kulüplerinin İdman ve Spor Faaliyetlerinde Bulunan İktisadi İşletmeleri ile Sadece İdman ve Spor Faaliyetinde Bulunan Anonim Şirketler	20
---	----

2.13. Kooperatifler	20
---------------------------	----

2.14. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere (Kobi'lere) Kredi Teminatı Sağlamak Üzere Kurulmuş Olan Kurumlar	21
--	----

2.15. Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetinde Bulunan Kurum ve Kuruluşlar	21
---	----

2.16. Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerine Ait İktisadi İşletmeler	21
---	----

3. ŞARTA BAĞLI MUAFİYETLERİN KAYBEDİLMESİ VEYA KAZANILMASI HALİNDE KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFİYETİNİN BAŞLAYACAĞI VEYA SONE ERECEĞİ TARİH	22
3.1. Dönem İçinde Muafiyet Şartlarının İhlali Halinde Kurumlar Vergisi Mükellefiyetinin Başlayacağı Tarih	22
3.2. Dönem İçinde Muafiyet Şartlarının Sağlanması Halinde Muafiyetin Başlayacağı Tarih	22
İKİNCİ BÖLÜM	24
İSTİSNALAR.....	24
1. GENEL AÇIKLAMA	24
2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA DÜZENLENEN İSTİSNALAR	24
2.1. İştirak Kazançları İstisnası	24
2.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası.....	28
2.3. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna	33
2.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası	34
2.5. Türkiye'de Kurulu Fonlar İle Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna	35
2.6. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası	36
2.7. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna	53
2.8. Yurt Dışı Şube Kazançları	55
2.9. Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ile Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna	57
2.10. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	61
2.11. Risturn İstisnası.....	63
3. DİĞER KANUNLARLA DÜZENLENEN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNALARI	66
3.2. Serbest Bölge Kazanç İstisnası	67
3.3. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna	72
3.4. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan İstisna	73
4. KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN GİDERLER VE İSTİSNA KAPSAMINDAKİ FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLARIN DİĞER KAZANÇLARDAN İNDİRİLİP İNDİRİLEMeyeceĞİ.....	76
4.1. İştirak Hissesi Alımı İle İlgili Finansman Giderleri	77
4.2. Taşınmaz veya İştirak Hissesi Satışı İle İlgili Giderlerin ve Satıştan Doğan Zararların Durumu	78
5. YABANCI FON KAZANÇLARININ VE BU FONLARIN PORTFÖY YÖNETİCİLİĞİNİ YAPAN ŞİRKETLERİN VERGİSEL DURUMU	80
5.1. Yabancı Fonların Kazançlarına İlişkin Düzenlemeler ve Uygulama	80
6. SINAİ MÜLKİYET HAKLARINDA KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI.....	82
7. 6486 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN BAZI VARLIKLARIN EKONOMİYE KAZANDIRILMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMENİN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİ.....	83
8. AVRUPA BİRLİĞİ ORGANLARI İLE AKDEDİLEN ANLAŞMALAR ÇERÇEVESİNDE SAĞLANAN HİBELERE İLİŞKİN DÜZENLEME	85

**18.04.2013 TARİH VE 28622 SAYILI RESMÎ GAZETE'DE YAYINLANAN 6456 SAYILI
"KAMU FİNANSMANI VE BORÇ YÖNETİMİNİN DÜZENLENMESİ HAKKINDA KANUN
İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK
YAPILMASINA DAİR KANUN" İLE GELİR VERGİSİ KANUNUNA GEÇİCİ 84.MADDE
EKLENMİŞTİR. MADDE HÜKMÜ AŞAĞIDA YER ALMAKTADIR;..... 85**

ÜÇÜNCÜ KISIM 87

SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ 87

BİRİNCİ BÖLÜM 87

SAFİ KURUM KAZANCI 87

1. GENEL AÇIKLAMA 87

2. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ 87

2.1. Bilanço Esasında Safi Kurum Kazancının Tespiti 88

2.3. Zirai Faaliyetle Uğraşan Kurumlarda Safi Kurum Kazancının Tespiti 88

2.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kurum Kazancının Tespiti 89

İKİNCİ BÖLÜM 93

İNDİRİLECEK GİDERLER 93

1. GENEL AÇIKLAMA 93

2. GELİR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER 93

2.1. Kazancı Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler 93

2.2. Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Prim vb. Giderleri 95

2.3. İşle İlgili Zarar, Ziyân ve Tazminatlar 95

2.4. Seyahat ve İkamet Giderleri 96

2.5. Taşıt Giderleri 96

2.6. Aynı Vergi, Resim ve Harçlar 97

2.7. Amortismanlar 97

2.8. İşverenlerce Sendikalara Ödenen Aidatlar 97

2.9. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları 98

**2.10. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda Temizlik, Giyecek ve
Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedeli 98**

3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER 99

3.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri 99

3.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri 99

**3.3. Genel Kurul Toplantıları İçin Yapılan Giderler ile Birleşme, Devir, Bölünme, Fesih ve Tasfiye Giderleri
..... 100**

3.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı 101

3.5. Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları	101
3.6. Sigorta ve Reasürans Şirketleri Tarafından Ayrılan Teknik Karşılıklar	101
4. İNDİRİLECEK GİDERLERE İLİŞKİN DİĞER KANUNLARDA YER ALAN HÜKÜMLER	102
4.1. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre İndirilebilecek Giderler	102
4.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Hükümlerine Göre İndirilebilecek Giderler	104
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	106
KABUL EDİLMEYEN İNDİRİMLER	106
1. GENEL AÇIKLAMA	106
2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYARINCA KABUL EDİLMEYEN İNDİRİMLER	106
2.1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler	107
2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler	107
2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar	107
2.5. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları ve Gecikme Zamları	108
2.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında İhracından Doğan Zararlar	108
2.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarına İlişkin Giderler ve Amortismanlar	108
2.8. Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri	109
2.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar	109
2.10. Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklâm Giderleri	109
2.11. Yabancı Kaynakların Özkaynağı Aşan Kısımına İlişkin Finansman Giderleri	111
4. DİĞER KANUNLAR UYARINCA KABUL EDİLMEYEN İNDİRİMLER	111
4.1. Hesaplanan KDV ve İndirilecek KDV	111
4.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi	111
4.3. Fiili Olarak Ödenmemiş Olan Sigorta Primleri	112
4.5. Şans Oyunları Vergisi	112
5. GİDERLERLE İLGİLİ ÖZELLİKLI KONULAR	113
5.2. Emtia Alımına Bağlı Olarak Doğan Kur Farkı, Kredi Faizleri ve Vade Farklarının Durumu	113
5.3. Sabit Kıymet Alımına Bağlı Olarak Doğan Kur Farkı ve Kredi Faizlerinin Durumu	114
5.4. Vadeli Çekler İçin Ayrılan Reeskontlar	115
5.5. Belgelendirilemeyen Giderler	115
5.6. Hırsızlık, Gasp vb. Şekillerde Kaybedilen Para ve Mallar	116
5.7. Son Kullanma Tarihi Geçen Mallar	117
5.8. Kıdem Tazminatı Karşılıkları	117
5.9. Garanti Gider Karşılıkları	118
5.10. Promosyon Giderleri	118
5.11. Eşantiyon ve Numune Mallar	119
5.12. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyeleri ile Personele Verilen Temettü İkramiyeleri	120

5.13. Çalışılmayan Kısım Giderleri	120
5.14. Sayım ve Tesellüm Noksanları	120
5.15. Bakım ve Onarım Giderleri	121
5.16. Öğrencilere Verilen Burslar	121
5.17. Şirket Ortaklarının Eğitim Harcamaları	122
5.18. Yurt Dışında Bulunan Sosyal Güvenlik Kurumlarına Yapılan Sigorta ve Emeklilik Primleri	122
5.19. Holding Şirketlerin Genel İdare Giderlerinin Bağlı Şirketlere Dağıtımı.....	122
5.20. Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkramiyeleri	123
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....	124
ZARAR MAHSUBU	124
1. GENEL AÇIKLAMA	124
2. GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU	124
3. DEVRALINAN VEYA BÖLÜNEN KURUMLARA AİT ZARARLARIN MAHSUBU	126
3.1. Devralınan veya Bölünen Kurumlara Ait Zararların Mahsup Edilebilmesinin Şartları.....	126
3.2. Devir ve Bölünmelerde Mahsup Edilecek Zarar Tutarı	128
4. YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLARIN MAHSUBU.....	130
4.1. Yurt Dışı Zararların Tevsiki ve Denetim Yaptırma Zorunluluğu.....	130
4.2. Zararın Yurt Dışında Mahsup Edilmesi	131
4.3. Faaliyet Sonuçlarının Genel Sonuç Hesaplarına İntikal Ettirilmesi.....	131
BEŞİNCİ BÖLÜM	132
DİĞER İNDİRİMLER	132
1. GENEL AÇIKLAMA	132
2. AR-GE İNDİRİMİ	132
2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Ar-Ge İndirimi.....	134
2.2. 5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna Göre Ar-Ge İndirimi	142
2.3. Ar-Ge İndirimi Yönünden, Kurumlar Vergisi Kanunu Ve 5746 Sayılı Kanun Uygulamalarının Farklılıkları	148
3. SPONSORLUK HARCAMALARI	153
3.2. Sponsorluk Harcamaları İndiriminin Uygulanması	154
3.2. Sponsorluk Harcamaları ve Reklâm Harcamaları Ayrımı.....	155
3.3. Sponsorluk Harcamalarının Belgelendirilmesi.....	156
4. BAĞIŞ VE YARDIMLAR.....	157
4.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar	157
4.2. Diğer Kanunlara Göre Kurum Kazancından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar.....	165
5. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU OLARAK AYRILAN TUTARLARIN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDE AYRICA GÖSTERİLEREK KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLMESİ	167
5.1. Girişim Sermayesi Fonu İndirimi Yapılabilmesinin Şartları.....	167
5.2. Girişim Sermayesi Fonu İndirimi Tutarının Hesaplanması.....	168

5.3. Girişim Sermayesi Fonu Tutarının Vergilendirilmesi.....	169
6. TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN YARISININ KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLMESİ	169
6.1. İndirim Kapsamındaki Hizmetler	169
6.2. İndirimden Faydalanma Şartları	170
6.3. Türkiye'den Yurt Dışı Mukimi Kişi Ve/Veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi Ve Beyanı	170
7. KORUMALI İŞYERİ İNDİRİMİ	171

DÖRDÜNCÜ KISIM.....173

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA DÜZENLENEN VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ173

BİRİNCİ BÖLÜM173

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI173

1. GENEL AÇIKLAMA	173
2. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM DÜZENLEMESİNİN AMACI VE MANTIĞI	174
3. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAVRAMI	174
4. DİKKATE ALINMASI GEREKEN KONTROL ORANI	174
5. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCININ TÜRKİYE'DE VERGİLENDİRİLMESİNİN ŞARTLARI	175
6. TAM MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİ MATRAHINA DAHİL EDİLMESİ GEREKEN KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI	175

İKİNCİ BÖLÜM.....177

ÖRTÜLÜ SERMAYE.....177

1. GENEL AÇIKLAMA	177
2. ÖRTÜLÜ SERMAYENİN TANIMI.....	177
3. ÖRTÜLÜ SERMAYE KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLECEK BORÇLARIN UNSURLARI	177
3.1. Borcun Doğrudan veya Dolaylı Olarak Ortak veya Ortakla İlişkili Kişiden Temin Edilmesi Gereği.....	177
3.2. Borcun İşletmede Kullanılması Gereği	179
3.3. Borcun Öz Sermayenin Üç Katını Aşması Gereği	179
4. ÖRTÜLÜ SERMAYE TUTARI.....	180
4.1. Yabancı Para Üzerinden Yapılan Borçlanmalar.....	180
4.2. Banka veya Benzeri Kredi Kurumlarından Yapılan Borçlanmalar	181
4.3. Vadeli Mal veya Hizmet Alımlarından Kaynaklanan Borçlanmalar	181
4.4. Alınan Avanslar.....	181
5. ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILMAYACAK BORÇLANMALAR.....	182
6. ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILAN BORÇLARDAN KAYNAKLANAN KUR FARKI GELİRLERİNİN DURUMU	182
7. ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINDA YAPILACAK DÜZELTME İŞLEMLERİ.....	183
8. ÖRTÜLÜ SERMAYE TUTARININ HESAPLANMASI	184

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	186
--------------------	-----

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI 186

1. GENEL AÇIKLAMA	186
2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI İLE İLGİLİ İDARİ DÜZENLEMELER	187
3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ UNSURLARI	188
4. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA HAZİNE ZARARI	188
5. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINA KONU OLABİLECEK İŞLEMLER	189
6. İLİŞKİLİ KİŞİ	189
7. EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ	190
7.1. İç Emsal - Dış Emsal	191
7.3. Emsallere Uygun Fiyat veya Bedelin Tespitinde Uygulanacak Yöntemler	192
7.5. Mükelleflerin Hangi Yöntemi Uygulayacakları	197
7.6. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Anlaşma Usulü (Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları)	197
8. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA YILLIK BELGELENDİRME	198
8.1. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form	198
8.2. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu	199
9. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ	200

BEŞİNCİ KISIM.....202

TAM MÜKELLEFİYET ESASINDA VERGİNİN BEYANI, TARHI VE ÖDENMESİ202

BİRİNCİ BÖLÜM202

BEYAN ESASI.....202

1. GENEL AÇIKLAMA	202
2. BEYANNAMENİN VERİLMESİ	202
2.1. Tüzel Kişiliği Bulunmayan İktisadî Kamu Kuruluşları ile Dernek ve Vakıflara Ait İktisadî İşletmelere Ait Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi	202
2.2. Beyannamenin Verilme Zamanı	203
2.3. Beyannamenin Verileceği Yer.....	203
2.4. Beyannamenin Doldurulması, Şekil, İçerik ve Ekleri	203
3. KOOPERATİFLERİN GELİRLERİNİN VERGİ KESİNTİSİNE TABİ TUTULMUŞ TAŞINMAZ KİRA GELİRİ VE MENKUL KIYMET GELİRLERİNDEN İBARET OLMASI HALİNDE BEYANNAME VERİLİP VERİLMEYECEĞİ	203

İKİNCİ BÖLÜM206

VERGİ KESİNTİSİ206

1. GENEL AÇIKLAMA	206
2. VERGİ KESİNTİSİ YAPMAK ZORUNDA OLANLAR	207
3. NAKDEN ÖDEME – HESABEN ÖDEME KAVRAMLARI	208
3.1. Nakden Ödeme.....	208

3.2. Hesaben Ödeme	208
4. VERGİ KESİNTİSİNE TABİ ÖDEMELER	208
4.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Uğraşan Kurumlara Bu İşleri İle İlgili Olarak Yapılan Hakediş Ödemeleri	209

18.04.2013 TARİH VE 28622 SAYILI RESMÎ GAZETE'DE YAYINLANAN 6456 SAYILI "KAMU FİNANSMANI VE BORÇ YÖNETİMİNİN DÜZENLENMESİ HAKKINDA KANUN İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN" İLE GELİR VERGİSİ KANUNUNA GEÇİCİ 84.MADDE EKLENMİŞTİR. MADDE HÜKMÜ AŞAĞIDA YER ALMAKTADIR;212

4.2. Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Bunlara Yapılan Kira Ödemeleri.....	213
4.3. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Özelleştirme İdaresi ve Varlık Kiralama Şirketlerince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler	214
4.4. Mevduat Faizleri	215
4.5. Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları	215
4.6. Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Ödenen Kâr Payları	215
4.7. Repo Gelirleri	215
4.8. Şans Oyunlarını Düzenleyenler Tarafından Bunların Bayilerine veya Aracılarına Ödenen Komisyon, Prim ve Benzeri Ödemeler	216
4.9. Vergiden Muaf Kurumlara Dağıtılan Kâr Payları.....	216
4.10. Fon ve Yatırım Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi	222
5. TAM MÜKELLEF KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ KESİNTİSİNE İLİŞKİN ÖZET TABLO	224
6. VERGİ KESİNTİLERİNE İLİŞKİN BEYANNAMENİN VERİLME YERİ VE ZAMANI	225

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM226

VERGİNİN TARHI.....226

1. VERGİLENDİRME DÖNEMİ.....	226
1.1. Normal Hesap Dönemi.....	226
1.2. Özel Hesap Dönemi.....	226
1.3. Kıst Dönem	227
1.4. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerde Vergilendirme Dönemi.....	227
2. TARH YERİ	227
3. TARHİYATIN MUHATABI	227
4. TARH ZAMANI	227

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM228

VERGİNİN ÖDENMESİ228

1. GENEL AÇIKLAMA	228
2. YILLIK BEYANNAME ÜZERİNDEN TARH EDİLEN KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ	228
2.1. Normal Hallerde Kurumlar Vergisinin Ödenmesi	228

2.2. Tasfiye ve Birleşme Hallerinde Verginin Ödenmesi	229
2.3. Devir ve Tam Bölünme Hallerinde Verginin Ödenmesi	229
3. MUHTASAR BEYANNAMELER ÜZERİNDEN TAHAKKUK EDEN VERGİLERİN ÖDENMESİ.....	230
ALTINCI KISIM	231
DAR MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK ESASLAR	231
BİRİNCİ BÖLÜM	231
DAR MÜKELLEFİYETTE KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TAYİNİ.....	231
1. GENEL AÇIKLAMA	231
2. DAR MÜKELLEFİYETTE SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ.....	231
2.1. Türkiye’de Bulunan İşyeri veya Daimi Temsilcileri Aracılığıyla Faaliyette Bulunan Dar Mükellef Kurumların Kazançlarının Tespiti	231
2.2. Dar Mükellef Kurumların Türkiye’de İşyeri veya Daimi Temsilci Söz Konusu Olmaksızın Elde Ettikleri Kazançlarının Tespiti.....	232
3. DAR MÜKELLEFİYETTE KURUM KAZANCINI OLUŞTURAN KAZANÇ VE İRATLAR	232
3.2. Türkiye’de Bulunan Ziraî İşletmeden Elde Edilen Kazançlar	234
3.3. Türkiye’de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları	234
3.4. Taşınır ve Taşınmazlar ile Hakların Türkiye’de Kiralanmasından Elde Edilen İratlar	234
3.5. Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları.....	235
3.6. Türkiye’de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar	235
4. DAR MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ ÖNEMİ	235
5. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARINDA KURUM KAZANCININ TESPİTİ	235
İKİNCİ BÖLÜM	237
DAR MÜKELLEFİYETTE VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE BEYAN.....	237
1. GENEL AÇIKLAMA	237
2. VERGİLENDİRME DÖNEMİ.....	237
2.1. Yıllık Beyanda Vergilendirme Dönemi	237
2.2. Kesinti Suretiyle Ödenen Vergilerde Vergilendirme Dönemi	237
2.3. Özel Beyanda Vergilendirme Dönemi	237
3. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLME YERİ	238
4. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLME ZAMANI	238
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM	239
ÖZEL BEYAN.....	239
1. GENEL AÇIKLAMA	239
2. ÖZEL BEYANNAME İLE BEYAN EDİLECEK KAZANÇ VE İRATLAR.....	239

3. ÖZEL BEYANA TABİ KAZANÇ TUTARININ TESPİTİ.....	240
4. ÖZEL BEYANNAMENİN VERİLME YERİ.....	241

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM.....242

DAR MÜKELLEFİYETTE VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ.....	242
1. GENEL AÇIKLAMA	242
2. TARHİYATIN MUHATABI	242
3. TARHİYATIN ZAMANI VE YERİ	242
4. YILLIK BEYAN ÜZERİNE TAHAKKUK EDEN VERGİNİN ÖDEME SÜRESİ.....	242
5. MUHTASAR BEYANNAME ÜZERİNE TAHAKKUK EDEN VERGİNİN ÖDEME SÜRESİ.....	243
6. ÖZEL BEYAN ÜZERİNE TAHAKKUK EDEN VERGİNİN ÖDEME SÜRESİ.....	243
7. TARHİYATIN MUHATABININ TÜRKİYE'Yİ TERK ETMESİ VEYA TASFİYE VE BİRLEŞME HALLERİNDE ÖDEME SÜRESİ	243

BEŞİNCİ BÖLÜM.....244

DAR MÜKELLEFİYETTE VERGİ KESİNTİSİ.....	244
1. GENEL AÇIKLAMA	244
2. VERGİ KESİNTİSİ YAPMAKLA SORUMLU OLANLAR	244
3. NAKDEN VE HESABEN ÖDEME KAVRAMLARI.....	245
4. DAR MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARINDAN YAPILACAK VERGİ KESİNTİSİNDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ ÖNEMİ.....	245
5. DAR MÜKELLEF KURUMLAR TARAFINDAN TÜRKİYE'DE BULUNAN İŞYERİ VEYA DAİMİ TEMSİLCİ VASİTASIYLA ELDE EDİLEN KAZANÇ VE İRATLARDA VERGİ KESİNTİSİ.....	246
6. VERGİ KESİNTİSİNE TABİ KAZANÇ VE İRATLAR	247
6.1. Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Uğraşan Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Hakediş Ödemeleri	248

DİĞER TARAFTAN, KVK 15.MADDE İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİN YER ALDIĞI BÖLÜMDE AÇIKLANDIĞI ÜZERE, 18.04.2013 TARİH VE 28622 SAYILI RESMİ GAZETE'DE YAYINLANAN 6456 SAYILI "KAMU FİNANSMANI VE BORÇ YÖNETİMİNİN DÜZENLENMESİ HAKKINDA KANUN İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN" İLE GELİR VERGİSİ KANUNUNA GEÇİCİ 84.MADDE HÜKMÜ UYARINCA, AVRUPA BİRLİĞİ ORGANLARI İLE AKDEDİLEN ANLAŞMALAR ÇERÇEVESİNDE SAĞLANAN HİBELERLE FİNANSE EDİLEN YILLARA SÂRİ İNŞAAT VE ONARIM İŞLERİNE İLİŞKİN HAKEDİŞ ÖDEMELERİ ÜZERİNDEN VERGİ KESİNTİSİ YAPILMAYACAKTIR.....249

6.2. Serbest Meslek Kazançları.....	249
-------------------------------------	-----

DİĞER TARAFTAN, KVK 15.MADDE İLE İLGİLİ HÜKÜMLERİN YER ALDIĞI BÖLÜMDE AÇIKLANDIĞI ÜZERE, 18.04.2013 TARİH VE 28622 SAYILI RESMİ GAZETE'DE YAYINLANAN 6456 SAYILI "KAMU FİNANSMANI VE BORÇ YÖNETİMİNİN DÜZENLENMESİ HAKKINDA KANUN İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN" İLE GELİR VERGİSİ

KANUNUNA GEÇİCİ 84.MADDE HÜKMÜ UYARINCA, AVRUPA BİRLİĞİ ORGANLARI İLE AKDEDİLEN ANLAŞMALAR ÇERÇEVESİNDE SAĞLANAN HİBELERLE FİNANSE EDİLEN SERBEST MESLEK ÖDEMELERİ ÜZERİNDEN VERGİ KESİNTİSİ YAPILMAYACAKTIR.	250
6.3. Gayrimenkul Sermaye İratları	252
6.4. Menkul Sermaye İratları	254
6.5. Gayrimaddi Hakların Satış, Devir ve Temlik	255
6.6. Kâr Payları	259
6.7. Sergi ve Panayırarda Yapılan Ticari Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlar	261
6.8. Yıllık veya Özel Beyanname Veren Dar Mükellef Kurumların Menkul Sermaye İradı Sayılan Kazançlarından Ana Merkeze Aktarılan Tutarlar.....	262
6.9. Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerde Yerleşik Olan veya Faaliyette Bulunan Kurumlara Nakden veya Hesaben Yapılan veya Tahakkuk Ettirilen Her Türlü Ödemeler	262
6.10. Dar Mükellef Kurumlarca Yapılan Türev İşlemlerde Vergi Kesintisi.....	264
6.11. Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisine İlişkin Özet Tablo	265
7. VERGİ KESİNTİSİNE TABİ TUTULAN DAR MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARININ BEYAN DURUMU	268
8. MUHTASAR BEYANNAME	269
YEDİNCİ KISIM	271
KURUMLAR VERGİSİNİN ORANI	271
BİRİNCİ BÖLÜM	271
KURUMLAR VERGİSİ VE GEÇİCİ VERGİ ORANI.....	271
1. KURUMLAR VERGİSİ ORANI	271
2. GEÇİCİ VERGİ ORANI	271
3. YATIRIMLARDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ORANI	271
3.1. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasından Yararlanamayacak Sektör ve Yatırımlar	272
3.2. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasından Yararlanamayacak Harcamalar	272
3.3. İndirimli Vergi Uygulamasının Usul ve Esasları.....	273
SEKİZİNCİ KISIM.....	283
BEYAN EDİLEN KURUMLAR VERGİSİNDEN YAPILACAK MAHSUPLAR	283
BİRİNCİ BÖLÜM	283
GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU	283
1. GENEL AÇIKLAMA	283
2. BEYANNAME ÜZERİNDEN HESAPLANAN VERGİYE MAHSUP.....	283
3. DİĞER VERGİ BORÇLARINA MAHSUP VEYA NAKDEN İADE	283

4. TEVKİF YOLUYLA KESİLEN VERGİLERİN GEÇİCİ VERGİYE MAHSUBU	284
---	-----

İKİNCİ BÖLÜM285

YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU285

1. GENEL AÇIKLAMA	285
2. YABANCI ÜLKELERDE ELDE EDİLEREK TÜRKİYE'DE GENEL SONUÇ HESAPLARINA AKTARILAN KAZANÇLAR ÜZERİNDEN YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU	285
3. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMUN ÖDEDİĞİ VERGİLERİN MAHSUBU.....	286
4. KÂR PAYI DAĞITIMINA KAYNAK OLUŞTURAN KAZANÇLAR ÜZERİNDEN İŞTİRAK TARAFINDAN ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU.....	286
5. MAHSUP EDİLEBİLECEK YURT DIŞI VERGİLERİN SINIRI.....	286
6. YARARLANILAMAYAN MAHSUP HAKKININ SONRAKİ DÖNEMLERE DEVRİ	287
7. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUP HAKKI OLMAYAN KISMININ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE GİDER OLARAK DİKKATE ALINIP ALINAMAYACAĞI	287
8. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN GEÇİCİ VERGİDEN MAHSUBU	288
9. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN TEVSİK ZORUNLULUĞU	289

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM291

YURT İÇİNDE KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU291

1. GENEL AÇIKLAMA	291
2. MAHSUP EDİLEBİLECEK VERGİLER	291
3. GEÇİCİ VERGİLENDİRME DÖNEMLERİ İÇİNDE KESİLEN VERGİLERİN GEÇİCİ VERGİDEN MAHSUBU	292
4. FONLARIN VE YATIRIM ORTAKLIKLARININ GELİRLERİ ÜZERİNDEN ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU	292
5. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN, YURT İÇİNDE KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLERİN VE GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP SIRASI	292
6. DEĞERLEME İŞLEMLERİNDEN DOĞAN KAZANCA İSABET EDEN VERGİ KESİNTİLERİNİN MAHSUBU	293
7. MAHSUP EDİLEMİYEN VERGİNİN İADESİ.....	294
7.1. Mahsup Yoluyla İade	294
7.2. Nakden İade	295
GENEL UYGULAMA ÖRNEĞİ :	298

BİRİNCİ KISIM

KURUMLAR VERGİSİNİN KONUSU VE MÜKELLEFLERİ

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN KONUSU

1. GENEL AÇIKLAMA

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 1'inci maddesinde kurumlar vergisinin konusu genel olarak "kurum kazancı" olarak belirlenmiştir. Maddede, hangi kurumların elde ettiği kazançların kurumlar vergisine tabi olduğu beş bent halinde belirtilmek suretiyle de kurumlar vergisi mükellefleri sayılmıştır. Buna göre;

- Sermaye şirketleri,
 - Kooperatifler,
 - İktisadî kamu kuruluşları,
 - Dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve
 - İş ortaklıklarının,
- elde etmiş oldukları kurum kazançları kurumlar vergisinin konusunu oluşturmaktadır.

2. KURUM KAZANCI KAVRAMI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu belirtilmiştir. Gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 2'nci maddesinde aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

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

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, yukarıda sayılan gelir unsurlarından oluşan kazançları niteliğine bakılmaksızın ve toplu olarak "**kurum kazancı**" olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla, kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları gelir vergisinin mevzuuna giren yukarıdaki gelir unsurlarından oluşan kurum kazançları, kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin elde etmiş oldukları kazançlar niteliğine bakılmaksızın ve toplu olarak “kurum kazancı” olarak adlandırılır.

3. DAR MÜKELLEFİYETTE KURUM KAZANCI

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 22’nci maddesi uyarınca, dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanmaktadır.

Bununla beraber, dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanunu’nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanmaktadır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde ise kurum kazancı tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslara göre tespit edilir.

Örnek vermek gerekirse, dar mükellefiyete tabi bir kurumlar vergisi mükellefinin Türkiye’de elde ettiği kazanç gayrimenkul sermaye iradından ibaret ise, bu kazanç yine kurum kazancı sayılmakla beraber, kazanç tutarı Gelir Vergisi Kanunu’nun gayrimenkul sermaye iradının tespiti hakkındaki hükümlerine göre (GVK md.70-74) tespit edilecektir. Ancak söz konusu dar mükellef kurum elde etmiş olduğu gayrimenkul sermaye iradını, Türkiye’de gerçekleştirdiği ticari faaliyeti kapsamında elde etmiş ise, bu takdirde kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümlerinin değil, tam mükellef kurumlarda olduğu gibi, Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 6’ncı maddesi göndermesiyle ticari kazancın tespiti hakkındaki hükümlerinin uygulanması gerekecektir.

Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara Kitabın ilgili bölümünde yer verilmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ

1. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarının kazançlarının kurumlar vergisine tabi olduğu belirtilmek suretiyle kurumlar vergisinin mükellefleri sayılmıştır. Kanun'un 2'nci maddesinde ise tüzel kişilikleri bulunup bulunmadığına bakılmaksızın söz konusu kurumların özellikleri açıklanmıştır.

Kanunda yer alan **“kurum”** ifadesi, 1'inci maddede sayılan kurumları ifade etmektedir.

Kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılan bu kuruluşların kazanç elde edip etmemelerinin mükellefiyete ve dolayısıyla vergi beyannamesi verilmesine etkisi bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle, kurumlar vergisi mükellefleri bu vergiden muaf tutulmadıkları sürece kazanç elde etmemiş olsalar dahi kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesi ve ilgili mevzuat çerçevesinde, kurumlar vergisi mükellefi olan kuruluşların genel özelliklerine ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir.

2. SERMAYE ŞİRKETLERİ

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

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

Öte yandan, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin kurumlar vergisi mükellefiyeti, şirketin elde ettiği tüm kazançta değil, sadece komanditer ortağın payına düşen

¹ 14.02.2011 tarih ve 27846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. (6102 sayılı TTK'nın "Yürürlük" başlıklı 1534. maddesi uyarınca, Kanun hükümlerinin 01.07.2012 tarihinde yürürlüğe girmesi öngörülmektedir.)

kazanca yöneliktir. Komandite ortaklara isabet eden kazanç ise komandite ortakların ticari kazancı mahiyetinde olup, gelir vergisine tabidir.

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

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

2.1. Anonim Şirketler

6102 sayılı TTK'nın 329'uncu maddesine göre, anonim şirket; sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir.

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

Yatırım ortaklıkları; 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu'nun² 32'nci maddesi ile sermaye piyasası kurumları arasında sayılmıştır. Kanunun "Yatırım ortaklıklarının faaliyetinin kapsamı" başlıklı 35'inci maddesinde de yatırım ortaklıkları sermaye piyasası araçları, gayrimenkul, altın ve diğer kıymetli madenler portföylerini işletmek amacıyla kurulan **anonim ortaklıklar** şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca, Kanunun 36/a maddesine göre de yatırım ortaklıklarına kuruluş ve faaliyet izni verilebilmesi için yatırım ortaklıklarının kayıtlı sermayeli olarak anonim ortaklık şeklinde kurulmaları gerekir.

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

2.2. Limited Şirketler

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

Limited şirketlerde ortaklar, şirket borçlarından sorumlu olmayıp, sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle yükümlüdürler.

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

2.3. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketler

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

² 30.07.1981 tarih ve 17416 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kurum kazançları üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdür. Diğer sermaye şirketleri safi kurum kazançları üzerinden vergilendirilmesine karşın, sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi, komandite ortağın kâr payı düşüldükten sonra kalan tutar üzerinden hesaplanır. Çünkü K.V.K.’nın “İndirilecek giderler” başlıklı 8’inci maddesinin (1/ç) bendinde eshamlı komandit şirketlerde komandite ortağın hissesine isabet eden kâr payının, safi kurum kazancının tespitinde gayri safi hasılatтан indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

2.4. Fonlar

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

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

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

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

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

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

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

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

3. KOOPERATİFLER

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 2’nci maddesinde kooperatiflerin, 1163 sayılı Kooperatifler Kanununa veya özel kanunlarına göre kurulan kooperatifler ile benzer

nitelikteki yabancı kooperatifleri ifade ettiği belirtilmiş, ancak kooperatifler türleri itibarıyla tek tek sayılmamıştır. Bu çerçevede, hangi türde olursa olsun kooperatifler kurumlar vergisi mükellefi olarak kabul edilmektedir. Yabancı bir kuruluşun kooperatif niteliğinde olup olmadığı ise Kooperatifler Kanunu'nun ilgili hükümlerine göre değerlendirilecektir.

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

Öte yandan Dernek veya adi şirket mahiyetinde olmakla birlikte kooperatif olarak adlandırılan okul kooperatifleri, KVK uygulaması açısından kooperatif sayılmayacaktır.

Kooperatifler Kanunu'nun 70'inci maddesine göre; kooperatiflerin müşterek menfaatlerini korumak, amaçlarını gerçekleştirmek için iktisadi faaliyette bulunmak, faaliyetlerini koordine etmek ve denetlemek, dış memleketlerle olan münasebetlerini düzenlemek, kooperatifçiliği geliştirmek ve eğitim yapmak, kooperatifçilik konularında tavsiyelerde bulunmak gibi hizmetlerin yerine getirilmesi için, kooperatif birlikleri, kooperatif merkez birlikleri ve Türkiye Milli Kooperatifler Birliği kurulabilmektedir.

Söz konusu birlikler de ilgili Kanun uyarınca kooperatif şeklinde kurulacağından, kooperatif olma sıfatıyla kurumlar vergisi mükellefidirler.

4. İKTİSADİ KAMU KURULUŞLARI

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

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

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

Ancak, 5766 sayılı Kanun³ ile KVK'ya eklenen Geçici 2'nci maddenin (1-a) bendi uyarınca, 01.01.2008 - 31.12.2015 tarihleri arasında geçerli olmak üzere, Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki

³ 06.06.2008 tarih ve 26898(Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

uygulama birimlerine bağılı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirler dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacaktır.

4.1. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Kurumlar Vergisi Mükellefi Sayılmalarının Şartları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan tanımdan anlaşılacağı üzere, iktisadi kamu kuruluşlarının kurumlar vergisine tabi olmaları birtakım koşullara bağlanmıştır. Bir iktisadi kamu kuruluşunun kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için aranılan şartlar şunlardır:

4.1.1. Bağlılık

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

4.1.2. İşletmenin Niteliğı

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

4.1.3. Devamlılık

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

4.1.4. Sermaye Şirketi veya Kooperatif Olmamak

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

Bu şartları haiz olan iktisadi kamu kuruluşları;

- Kazanç gayesi güdüp gütmeliklerine;
- Faaliyetin, kanunla tevdi edilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına;
- Tüzel kişiliğı sahip olup olmamalarına;
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına;
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya işyerlerinin olup olmadığına;

bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

4.2. İktisadi Kamu Kuruluşlarının Türleri

İktisadi kamu kuruluşları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kullanılmış bir ifadedir. Bu ifade, kamu idare ve kuruluşlarına bağılı tüm iktisadi işletmeleri kapsar. Bu nedenle iktisadi kamu kuruluşları, hem kamu iktisadi teşebbüslerini ve hem de iktisadi devlet teşekküllerini kapsamı içine alır. İktisadi kamu kuruluşları son yıllarda ilgili yasalarla yeniden düzenlenmiş

ve sınıflandırılmıştır. Bunlar; işletme, iştirak, bağlı ortaklık, müessese, kamu iktisadi kuruluşu ve iktisadi devlet teşekkülleri.

4.2.1. İktisadi Devlet Teşekkülleri

İktisadi devlet teşekkülleri, sermayesinin tamamı devlete ait, iktisadi alanlarda ticari esaslara göre faaliyet göstermek üzere Kanunla kurulan kamu iktisadi teşebbüsleridir. Kamu iktisadi teşebbüsü (KİT) kavramı, iktisadi devlet teşekkülü ile kamu iktisadi kuruluşlarının ortak adıdır.

4.2.2. Kamu İktisadi Kuruluşları

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

4.2.3. Kamu Müesseseleri

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

4.2.4. Bağlı Ortaklıklar

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

4.2.5. Kamu İştirakleri

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

4.3. Yabancı Devletlere, Yabancı Kamu İdare ve Kuruluşlarına Ait veya Bağlı Olan Ticarî, Sinaî ve Ziraî İşletmeler

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

5. DERNEK VE VAKIFLARA AİT İKTİSADİ İŞLETMELER

5.1. Tanımı

5253 sayılı Dernekler Kanunu'na⁴ göre dernek; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek veya tüzel

⁴ 23.11.2004 tarih ve 25649 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kişinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi topluluklarıdır.

4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'na⁵ göre vakıf; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleri ile oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır.

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

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesine göre dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

5.2. İktisadi İşletmenin Belirlenmesinde Aranılan Şartlar

İktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanun'un 2'nci maddesinin 5'inci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için aşağıdaki şartların varlığı gerekmektedir.

5.2.1. İktisadi İşletmenin Dernek veya Vakfa Ait veya Bağlı Olması

İktisadi işletme, dernek veya vakfa ait veya tabi olmalıdır. Ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımdan ilişkiyi ifade etmektedir.

5.2.2. İktisadi İşletmenin Sermaye Şirketi veya Kooperatif Şeklinde Kurulmaması Olması

Dernek veya vakfa ait veya tabi olan iktisadi işletmenin bu sıfatıyla kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmesi için diğer şartların yanı sıra, sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmaması gerekir. Aksi halde, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak kurumlar vergisi mükellefi sayılacaklardır.

5.2.3. İktisadi İşletmenin Ticari, Sınai veya Zirai Alanda Devamlı Olarak Faaliyette Bulunması

⁵ 08.12.2001 tarih ve 24607 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Dernek veya vakfa ait işletmenin kurumlar vergisi mükellefi sayılması için, söz konusu iktisadi işletmenin ticari, sınai veya zirai alanda **devamlı olarak** faaliyette bulunması gerekir.

İlgili Kanun maddesinin gerekçesinde; devamlılık unsurunun, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında **ticari mahiyet arz eden** işlemlerin **birden fazla** yapılmasını ifade ettiği belirtilmiştir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilmelidir.

Ekonomik faaliyetin yılda birden fazla tekrar etmesi halinde veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda tekrar etmesi ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi **ve organizasyonu gerektirmesi** durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.

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

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

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

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

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

5.4. Tarhiyatın Muhatabı

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

5.5. Özel Kanunlarla Kurulan Dernekler

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

5.6. Sendikalara Ait İktisadi İşletmeler

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

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

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

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

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

5.9. Yabancı Dernek veya Vakıflara Ait veya Tabi Olan İktisadi İşletmeler

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

6. İŞ ORTAKLIKLARI

İş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinin (7) numaralı fıkrasında, aynı maddenin diğer fıkralarında yazılı kurumların kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler, şeklinde tanımlanmıştır.

İş ortaklıkları kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup ortaklar, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, kurulacak olan iş ortaklıklarının kurumlar vergisi mükellefi sayılabilmeleri için taşımaları gereken unsurlar aşağıdaki şekilde sayılmıştır.

1. Ortaklardan en az birisinin kurumlar vergisi mükellefi olması,
2. Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere **yazılı bir sözleşmeyle** kurulması,
3. İş ortaklığı konusunun **belli bir iş** olması,
4. Birlikte yapılacak olan işin **belli bir süre** içinde gerçekleştirilmesinin öngörülmesi,
5. İş ortaklığı ile işveren arasında bir **yüklenim sözleşmesinin** olması,
6. Tarafların, müştereken yüklenilen işin belli bir veya birden fazla bölümünden değil, **tamamından işverene karşı sorumlu** olmaları,
7. İşin bitiminde kazancın paylaşılması,
8. Birlikte yapılması öngörülen ve müştereken yüklenilen işin bitimi ve Vergi Usul Kanununda belirtilen mükellefiyetle ilgili ödevlerin tamamının yerine getirilmesiyle mükellefiyetin sona ermesi.

İş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TAM VE DAR MÜKELLEFİYET

1. GENEL AÇIKLAMA

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

Buna göre, kanuni merkezi veya iş merkezi Türkiye’de bulunan kurumlar tam mükellef olarak adlandırılmakta ve gerek yurt içinde, gerekse yurt dışında elde etmiş oldukları kurum kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilmektedirler. Buna karşın, kanuni ve iş merkezinin her ikisi de yurt dışında olan kurumlar ise dar mükellef olarak adlandırılmakta ve sadece yurt içinde elde etmiş oldukları kurum kazançları üzerinden vergilendirilmektedirler.

2. TAM MÜKELLEFİYET

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, kurumlar vergisi mükelleflerinden kanunî veya iş merkezi Türkiye’de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

Görüleceği gibi, bir kurumun tam mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olması için, kanuni veya iş merkezinin **herhangi birinin** Türkiye’de bulunması yeterlidir.

2.1. Kanuni Merkez

Kanunî merkez, vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. Dolayısıyla, bir kurumun kanuni

merkezinin neresi olduğunun tespitinde, söz konusu kurumun niteliğine göre kuruluş kanunu, tüzüğü, ana statüsü veya sözleşmesine bakılması gerekecektir.

Kanuni merkezi Türkiye’de olan bir kurum iş merkezinin neresi olduğuna bakılmaksızın tam mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olacaktır. Örnek vermek gerekirse, kuruluş ana sözleşmesinde merkezi İstanbul olarak görülen bir anonim şirket, iş merkezi yurt dışında olsa dahi tam mükellef olarak kabul edilecektir.

2.2. İş Merkezi

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda İş merkezi, iş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkez olarak tanımlanmıştır.

İş merkezi Türkiye içinde bulunan kurumlar, kanuni merkezi Türkiye’de olmasa dahi tam mükellefiyete tabidirler. İşlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezin tespitinde esas alınabilecek kıstaslara aşağıda sayılanlar örnek olarak verilebilir.⁶

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

3. DAR MÜKELLEFIYET

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

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

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

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

Dolayısıyla tam mükellef kurumlar açısından herhangi bir önem ifade etmeyen, Gelir Vergisi Kanunu’nda sayılan yedi gelir unsuru dar mükellef kurumlar açısından önem ifade etmektedir. Örneğin, tam mükellef bir kurumun aktifine kayıtlı gayrimenkulü kiralamasından elde edeceği gelir ticari kazancın tespit şekline göre belirlenecekken, dar mükellef kurumun

⁶ İrfan VURAL, *Yorum ve Açıklamalarla Kurumlar Vergisi Kanunu*, Gelirler Kontrolörleri Derneği, Ankara 2009

gayrimenkulünü kiralamasından elde edeceği gelir ise Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen gayrimenkul sermaye iratlarında matrahın tespitine yönelik hükümler göz önünde bulundurularak belirlenecektir. Ancak dar mükellef kurumlar açısından söz konusu gelirlerin elde edilmesi ile ilgili GVK hükümleri, sadece matrahın tespiti açısından geçerli olup, vergilemede ise Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerinin dikkate alınması gerekir. Örneğin, dar mükellefiyete tabi kurumun Türkiye'de elde ettiği kazanç, sadece menkul sermaye iradından ibaret olduğunda, kurum kazancı Gelir Vergisi Kanunu'nun menkul sermaye iradının tespiti hakkındaki hükümlerine göre hesaplanır. Ancak, bu iradın vergilendirilmemesine ilişkin olarak Gelir Vergisi Kanunu'nda düzenlenen istisna ve indirimlerden yararlanılması mümkün değildir.

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

İKİNCİ KISIM

KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYET VE İSTİSNALARI

BİRİNCİ BÖLÜM

MUAFİYETLER

1. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar vergisinden muaf tutulan kurumlar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde 16 bent halinde sayılmıştır.

KVK'nın 4'üncü maddesinde sayılan kurumların yanı sıra, bazı özel kanunlarda da kurumlar vergisi muafiyetine ilişkin hükümler bulunmaktadır.

2. VERGİDEN MUAF KURUMLAR

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesi uyarınca kurumlar vergisi mükellefi sayılmakla beraber 4'üncü madde ile kurumlar vergisinden muaf tutulan kurumlara ilişkin açıklamalara, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği çerçevesinde aşağıda yer verilmiştir.

2.1. Kamu İdare Ve Kuruluşları Tarafından Tarım ve Hayvancılığı, Bilimi, Fenni Ve Güzel Sanatları Öğretmek, Yaymak, Geliştirmek ve Teşvik Etmek Amacıyla İşletilen Kuruluşlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendine göre; **kamu idare ve kuruluşları tarafından** tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen; okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları ile yarış yerleri, kitap, gazete ve dergi yayınevleri ve **benzeri kuruluşlar**, kurumlar vergisinden muafır.

Bu muafiyetten yararlanılabilmesi için, kuruluşun;

- Yukarıda sayılan kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilmesi ve
- Amacının bilim, fen ve güzel sanatlar ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek olması,

gerekmektedir.

2.2. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Genel İnsan ve Hayvan Sağlığını Korumak ve Tedavi Etmek Amacıyla İşletilen Kuruluşlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendine göre; **kamu idare ve kuruluşları tarafından** genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işletilen; hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan

hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji, seroloji, distofajin kuruluşları ve **benzeri kuruluşlar**, kurumlar vergisinden muaftır.

Bunlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları ile Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşların yapacağı Gelir Vergisi Kanunu'nun 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri bu muafiyeti ortadan kaldırmaz.

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

Bu çerçevede, vakıf üniversitelerinin bünyelerinde yer alan ve ücret karşılığında sağlık hizmeti veren sağlık kurumları, iktisadi işletme niteliğinde olmakla birlikte; vakıflara ait üniversiteler Yükseköğretim Kanunu'nun 56'ncı maddesi uyarınca genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlandığından, vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları da kurumlar vergisinden muaf olacaktır.

2.3. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Sosyal Amaçlarla İşletilen Kuruluşlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile, **kamu idare ve kuruluşları tarafından** sosyal amaçlarla işletilen; şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve **benzeri kuruluşlar**, kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, **kamu idare ve kuruluşları tarafından** kurulup yönetilen ve sosyal amaçlarla personelinin ihtiyaçlarını karşılamak üzere işletilen yardım sandıklarının muafiyet kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir.

2.4. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Açılan Sergiler, Fuarlar ve Panayırlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (ç) bendi kapsamında; **kamu idare ve kuruluşları tarafından** yetkili idarî makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.

2.5. Genel Yönetim Kapsamındaki Kamu İdarelerine Ait Kreş ve Konukevleri ile Askeri Kışlalardaki Kantinler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (d) bendine göre; **genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup,**

- Sadece kamu görevlilerine hizmet veren,
- Kâr amacı gütmeyen ve
- Üçüncü kişilere kiralanmayan,

kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler kurumlar vergisinden muaftır.

Bu kapsamda muafiyetin söz konusu olabilmesi için, adı geçen kuruluşların genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olması gerekmektedir. Genel yönetim kapsamındaki kamu idareleri 5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun⁷ 3'üncü maddesinde; *"uluslararası sınıflandırmalara göre belirlenmiş olan, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî idareler"* şeklinde tanımlanmıştır. Aynı maddeye göre, merkezî yönetim kapsamındaki kamu idareleri ise Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde yer alan kamu idarelerini ifade etmektedir.

Buna göre,

- Anılan Kanuna ekli (I), (II) ve (III) sayılı cetvellerde⁸ yer alan idareler,
- Sosyal güvenlik kurumları ile
- Mahallî idareler (İl özel idaresi ve belediyeler ile bunlara bağlı veya bunların kurdukları veya üye oldukları birlik ve idareler),

genel bütçe kapsamındaki kamu idareleri olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla bu kuruluşlara ait kreş ve konukevleri, sadece kamu görevlilerine hizmet vermek, kâr amacı gütmemek ve üçüncü kişilere kiralanmamak koşuluyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

2.6. Kanunla Kurulan Emekli Ve Yardım Sandıkları İle Sosyal Güvenlik Kurumları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendine göre, **kanunla kurulan** emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları, kurumlar vergisinden muaftır.

2.7. Yaptıkları İş veya Hizmet Karşılığında Resim ve Harç Alan Kamu Kuruluşları

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (f) bendi uyarınca, yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Söz konusu bent ile kamu kuruluşlarının yaptıkları iş ve hizmetler karşılığında aldıkları resim ve harçların ticari hasılat olarak kabul edilmesi ve bu nedenle bu tür kamu idarelerinin vergi kapsamında değerlendirilmesi önlenmiştir.

⁷ 24.12.2003 tarih ve 25326 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸ 5018 sayılı Kanuna ekli (I) sayılı cetvelde, Genel Bütçe Kapsamındaki Kamu İdareleri; (II) sayılı cetvelde, Özel Bütçe Kapsamındaki İdareler; (III) sayılı cetvelde ise Düzenleyici ve Denetleyici Kurumlar bulunmaktadır.

2.8. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ile Şans Oyunu Tertip Etme Hak ve Yetkisine Sahip Kurum ve Kuruluşlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının 5838 sayılı Kanun'la değişik (g) bendinde aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

- Özelleştirme İdaresi Başkanlığı,
- Özelleştirme Fonu,
- Toplu Konut İdaresi Başkanlığı,
- Şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14.03.2007 tarih ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un⁹ 3'üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar.

5602 sayılı Kanun'un "Tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinin (ç) bendinde, **ilgili kurum ve kuruluş;** "ilgili mevzuat çerçevesinde şans oyunu tertip etme hak ve yetkisine sahip kurumlar ile bu hak ve yetkinin devredildiği kurum, kuruluş ve özel hukuk tüzel kişileri" şeklinde tanımlanmıştır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı'nın konut tedariki ile ilgili iktisadi işletmelerinin de muafiyet kapsamında olduğu belirtilmektedir.

2.9. Darphane ve Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile Askeri Fabrika ve Atölyeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (h) bendiyle kuruluş amacına uygun işleri ile sınırlı olmak üzere Darphane ve Damga Matbaası ile askeri fabrika ve atölyeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

2.10. İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler İle Bunların Oluşturdukları Birlikler veya Bunlara Bağlı Kuruluşlar Tarafından İşletilen İşletmeler

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

- Kanal, boru ve benzeri yollarla dağıtım yapan su işletmeleri,
- Belediye sınırları içinde faaliyette bulunan yolcu taşıma işletmeleri,
- Kesim, taşıma ve muhafaza işleriyle sınırlı olmak üzere mezbahalar.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (ı) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

2.11. Köyler veya Köy Birlikleri Tarafından İşletilen İşletmeler

Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il

⁹ 21.03.2007 tarih ve 26469 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (i) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

2.12. Spor Kulüplerinin İdman ve Spor Faaliyetlerinde Bulunan İktisadi İşletmeleri ile Sadece İdman ve Spor Faaliyetinde Bulunan Anonim Şirketler

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (j) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftırlar.

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmelerinin muafiyet hükmünden yararlanabilmesi için iktisadi işletmenin;

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

gerekmektedir.

2.13. Kooperatifler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda kooperatifler bir taraftan kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmakla beraber diğer taraftan da kuruluş amaçları, sermaye yapısı ve ortakları ile olan ilişkileri göz önüne alınarak, belirli şartlar altında Kanunun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (k) bendi hükmü ile kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

2.13.1. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyetinin Kapsamı

İlgili madde hükmü uyarınca, **tüketim ve taşımacılık kooperatifleri** maddede yer alan tüm şartları taşısalar dahi kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanamayacaklardır. Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışındaki kooperatifler ise aşağıdaki şartları sağlamaları halinde kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabileceklerdir.

2.13.2. Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi Muafiyetinden Yararlanabilmelerinin Genel Şartları

5520 sayılı KVK'ya göre, muafiyet kapsamına giren kooperatiflerin muafiyetten faydalanabilmeleri için, ana sözleşmelerinde;

- 1- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- 2- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- 3- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması,
- 4- Sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz),

ilişkin hüküm bulunması ve ayrıca ana sözleşmede yer alan bu hükümlere fiilen uyulması gerekmektedir. Bu şartlara ana sözleşmelerinde yer vermeyen ya da yer vermekle beraber bu şartlara fiilen uymayan kooperatifler, muafiyet hükümlerinden yararlanamayacaktır.

2.13.3. Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetten Yararlanabilmesi İçin Aranılan Özel Şartlar

5520 sayılı KVK'da kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyeti uygulamasında, yapı kooperatifler için sınırlayıcı yeni hükümlere yer verilmiştir.

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanabilmesi için öncelikle bir önceki bölümde açıkladığımız genel şartlara uyma zorunluluğu bulunmaktadır. Bunun yanı sıra yapı kooperatifleri, bir takım özel şartlara daha sahip olmaları durumunda kurumlar vergisi muafiyetinden faydalanacaklar, aksi takdirde faaliyet sonucunda elde ettiği gelir-gider farkı kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmeleri için aranılan özel şartlar şunlardır:

- Kooperatifin kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar **yönetim ve denetim kurullarında**, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer verilmemesi,
- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması.

2.14. Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelere (Kobi'lere) Kredi Teminatı Sağlamak Üzere Kurulmuş Olan Kurumlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (l) bendine göre; yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın, kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.

2.15. Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetinde Bulunan Kurum ve Kuruluşlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (m) bendi uyarınca; sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar, kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır.

2.16. Organize Sanayi Bölgeleri İle Küçük Sanayi Sitelerine Ait İktisadi İşletmeler

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (n) bendi uyarınca; organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak

amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasında kullanan iktisadi işletmeler kurumlar vergisinden muaftır.

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

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

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

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

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

3.1. Dönem İçinde Muafiyet Şartlarının İhlali Halinde Kurumlar Vergisi Mükellefiyetinin Başlayacağı Tarih

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

Örnek :

Muafiyet şartlarını haiz (Y) Konut Yapı Kooperatifinin, 21.09.2012 tarihinde muafiyet şartlarını kaybetmesi durumunda, anılan kooperatifin 21.09.2012 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekmektedir.

3.2. Dönem İçinde Muafiyet Şartlarının Sağlanması Halinde Muafiyetin Başlayacağı Tarih

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

Örnek :

Öteden beri kurumlar vergisi mükellefi olan (Z) İşyeri Yapı Kooperatifinin, 21.09.2012 tarihinde muafiyet şartlarını kazanması durumunda ise bu kooperatif, 01.01.2013 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden muaf tutulacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

İSTİSNALAR

1. GENEL AÇIKLAMA

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

Aşağıdaki bölümlerde, konu; **“Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Düzenlenen İstisnalar”** ve **“Diğer Kanunlarla Düzenlenen İstisnalar”** başlıkları altında açıklanmıştır.

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU’NDA DÜZENLENEN İSTİSNALAR

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

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

2.1. İştirak Kazançları İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.

Buna göre kurumların;

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

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

2.1.1. İştirak Kazançları İstisnasının Amacı ve Mantiğı

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

2.1.2. İştirak Kazançları İstisnasının Kapsamı

2.1.2.1. İştirak Edilen Kurumun Tam Mükellef Statüsünde Olması Gerektiği

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

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

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

2.1.2.2. İstisnadan Yararlanabilecek Olanlar

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

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

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

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

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

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

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

2.1.3. İştirak Edilen Kurumun Geçmiş Yıl Kârlarını Dağıtması

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

2.1.4. İştirak Edilen Kurumun İstisna Kazançlarını Dağıtması

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

2.1.5. İştirak Edilen Kurumun Yönetim Kurulunda Bulundurulanan Temsilciler Vasıtasıyla Elde Edilen Kâr Payları

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

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

2.1.6. İştirak Oranının ve Süresinin Önemi Olup Olmadığı

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

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

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

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

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu’nun 5084 sayılı Kanun’un 8’inci maddesiyle değişik 6’ncı maddesi uyarınca, serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılmasına karşın, bu bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar tam mükellef kurum olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlara iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar da diğer tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançlarında olduğu gibi kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

2.1.8. İştirak Kazançları İstisnasının Beyannamede Gösterilmesi

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

Örnek :

(A) Kurumunun 2012 hesap dönemi verileri aşağıdaki gibidir:

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

Buna göre Kurumun 2012 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir.

TİCARİ BİLANÇO KÂRI	: 2.000.000
K.K.E.G.	: 100.000
ZARAR OLSA DAHİ İND. İST. VE İND.	: 600.000
İştirak Kazancı (KVK. Mad. 5/1-a)	: 600.000
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI	: 2.100.000
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI	: 600.000

KÂR	:	1.500.000
GEÇMİŞ YIL ZARARI	:	1.000.000
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI	:	500.000
(Matrah)		

2.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

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

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

2.2.1. Yurt Dışı İştirak Kazancı İstisnasından Yararlanma Şartları

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için aşağıda yer alan şartların **topluca** yerine getirilmesi şarttır.

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

İştirak oranı %10'dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekle birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, **fiili vergi yükünün** dikkate alınması gerekmektedir. Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde

elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Bir başka ifadeyle, vergi yükü aşağıdaki formülle hesaplanacaktır.

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

Fiili vergi yükünün hesaplanmasında aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir:

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

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

oranında (%20) veya daha yüksek oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

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

İstisnadan yararlanılabilmesi için, iştirak kazançlarının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık **kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar** Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

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

Örnek :

Yabancı kurum tarafından 2012 yılı Şubat ayında kâr dağıtımı yapılması halinde, bu iştirak kazancı Türkiye'de 2012 yılı kurum kazancına dahil edilerek, bu hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecek olup söz konusu kazancın beyanname verme süresinin sonuna kadar (25.04.2013) Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartıyla istisnadan yararlanılabilecektir.

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

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

2.2.2. İstisna Kazancın Tespitinde Kur Farklarının Durumu

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

Örnek :

Türkiye'de yerleşik (M) A.Ş.'nin, 14.11.2010 tarihinde %50 hissesini satın almış olduğu, İngiltere'de mukim (N) Kurumu 21.03.2012 tarihinde 2011 hesap dönemine ait 2.000.000 Euro kurum kazancını ortaklarına dağıtmıştır. (M) A.Ş.'nin söz konusu kazanç dağıtımından elde ettiği brüt gelir 1.000.000 Euro olup, şirket bu kazancını 14.04.2013 tarihinde Türkiye'ye transfer etmiştir. (21.03.2012 tarihinde, 1 Euro = 2,00 TL, 31.12.2012 tarihinde, 1 Euro = 2,20 TL, 14.04.2013 tarihinde, 1 Euro = 2,30 TL)

Yukarıdaki verilere göre, yurt dışı iştirak kazancı kâr dağıtımının gerçekleştiği 21.03.2012 tarihinde elde edilmiştir. Dolayısıyla istisna kazancın tespitinde de bu tarihte geçerli olan kurun esas alınması gerekmektedir. Buna göre, istisna kazanç tutarı

(1.000.000 x 2,00=) 2.000.000 TL olarak hesaplanacaktır. Transfer tarihine kadar oluşan olumlu kur farkı istisna kazanç tutarını değiştirmeyecektir.

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

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

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

2.2.4. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

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

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

Örnek :

(A) Kurumunun 2012 hesap dönemi verileri aşağıdaki gibidir:

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

Buna göre Kurumun 2012 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir.

TİCARİ BİLANÇO KÂRI	: 1.500.000
K.K.E.G.	: 200.000
ZARAR OLSA DAHI İND. İST. VE İND.	: 1.200.000
İştirak Kazancı (KVK. Mad. 5/1-a)	:

	300.000	
Yurtdışı İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-b)	:	900.000
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI	:	1.700.000
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI	:	1.200.000
KÂR	:	500.000
GEÇMİŞ YIL ZARARI	:	2.000.000
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (Matrah)	:	-
GELECEK YILA DEVREDEN YIL ZARAR		1.500.000

Bu istisna ile ilgili Rehber'in İstisnalar bölümünün sonunda yer alan "7. 6486 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN BAZI VARLIKLARIN EKONOMİYE KAZANDIRILMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMENİN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİ" kısmına da bakınız.

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

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

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

2.3.1. Yurt Dışı İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnasından Yararlanmanın Şartları

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

- Yurt dışı iştiraklerin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye'de tam mükellef olmaması,
- Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak **en az bir yıl** süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının **%75 veya daha fazlasının** her birinin **en az %10** oranında iştiraktan oluşan yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması,
- Satışa konu iştirak hisselerinin, elden çıkarma tarihi itibarıyla **en az iki tam yıl** (730 gün) süreyle aktifte tutulmuş olması

Öte yandan en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının her birinin en az %10 payına sahip olunan iştiraklerden oluşması halinde,

eğer mevcutsa pay oranı %10'a ulaşmayan iştiraklerin satışından elde edilen kazanç da istisnadan faydalandırılabilir.

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

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

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

Bu istisna ile ilgili Rehber’in İstisnalar bölümünün sonunda yer alan “7. 6486 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN BAZI VARLIKLARIN EKONOMİYE KAZANDIRILMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMENİN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİ” kısmına da bakınız.

2.4. Emisyon Primi Kazancı İstisnası

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

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

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

2.4.1.Emisyon Primi Kazancı İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

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

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

Örnek :

(A) Kurumunun 2012 hesap dönemi ticari bilanço kârı 600.000 TL olup, ayrıca bu döneme ait 50.000 TL emisyon primi kazancı bulunmaktadır.

Buna göre Kurumun 2012 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir.

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

2.5. Türkiye’de Kurulu Fonlar İle Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin (1-d) bendine göre, Türkiye’de kurulmuş olmaları şartıyla;

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

kurumlar vergisinden müstesnadır.

Dikkat edileceği üzere menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıkları ile portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları

veya ortaklıklarının sadece **portföy işletmeciliğinden** elde etmiş oldukları kazançlar kurumlar vergisinden istisna olmakla birlikte, bunların dışında kalan diğer yatırım fon ve ortaklıklarının ise tüm kazançları kurumlar vergisinden istisna olacaktır. İstisna uygulaması açısından genel olarak fon veya ortaklık portföyünde, döviz veya dövizde endeksli kıymetlerin bulunmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

Öte yandan menkul kıymetler yatırım fon ve ortaklıklarının 2006-2015 yılları arasında elde edecekleri kurumlar vergisinden istisna kazançları GVK'nın Geçici 67'nci maddesinin (8) numaralı fıkrası, diğer yatırım fon ve ortaklıklarının (emeklilik yatırım fonları hariç) kurumlar vergisinden istisna kazançları ise KVK'nın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrası kapsamında tevkifata tabidir. Söz konusu kazançların kurumlar vergisinden istisna olması tevkifat uygulamasına engel teşkil etmemektedir.

2.5.1. Türkiye’de Kurulu Fonlar İle Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

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

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

KVK'nın 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir.

İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların **%75’lik kısmı** kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

2.6.1. İstisnadan Yararlanabilecek Olanlar

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasından tam veya dar mükellef ayrımı yapılmaksızın tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.

Ancak, esas faaliyeti menkul kıymet veya taşınmaz **ticareti ve kiralınması** olan kurumların bu amaçla, diğer bir ifadeyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir.

Öte yandan, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek;

taşınmaz ticaretine konu edilen ve kiralama veya başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir. Bu konu ile ilgili geniş açıklamalara, istisnadan yararlanmanın şartları ile ilgili bölümde yer verilmiştir.

2.6.2. İstisna Uygulamasına Konu Olabilecek İktisadi Kıymetler

KVK'nın 5'inci maddesinin (1-e) bendinde düzenlenen istisnanın uygulanmasına konu olabilecek iktisadi kıymetler şunlardır:

- Taşınmazlar,
- İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri ve İntifa Senetleri,
- Rüçhan Hakları.

2.6.2.1. Taşınmazlar

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanunu'nda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır.

Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 704'üncü maddesinde;

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

olarak sayılmıştır.

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

Tapu siciline kaydedilmeyen kıymetlerin istisna uygulamasına konu olamayacağı konusunda, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen bir özalgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.¹⁰

"(...) Bu hüküm ve açıklamalara göre, Türk Medeni Kanuna göre kurumun adına, tapu siciline kaydedilmeyen maden işletme hakkı taşınmaz niteliğinde olmadığından bu hakkın satılması sonucu elde edilecek kazanç nedeniyle 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının e bendinde yer alan istisnadan yararlanması mümkün değildir."

Füliyatada cins tashihinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının tespiti özellik arz etmektedir.

Uygulamada tereddütlere neden olabilecek bu konu ile ilgili olarak 1 numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklama ile konuya açıklık getirilmiştir. Tebliğde, bu gibi

¹⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 08.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-e-7225 / 17158 sayılı özalgesi.

durumlarda taşınmazın iki yıldan fazla süre ile sahip olunarak kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilmesi halinde istisnadan yararlanılabileceği belirtilmiştir.

Konu ile ilgili olarak Tebliğde verilen örnek aşağıdaki gibidir.

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

2.6.2.1.1. Bütünleyici Parça ve Eklentilerin İstisna Karşısındaki Durumu

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

Taşınmaz tanımına, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar ise girmeyecektir.

2.6.2.1.2. Gayrimenkul Gibi Değerlenen Diğer İktisadi Kıymetlerin İstisna Karşısındaki Durumu

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 269'uncu maddesinde gayrimenkul gibi değerlendirilecek iktisadi kıymetlerin neler olduğu sayılmıştır. Buna göre, tesisat ve makineler, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi haklar da gayrimenkul gibi değerlendirilmektedirler. Ancak söz konusu iktisadi kıymetlerin gayrimenkuller gibi değerlendirilmesi, bunların satışından elde edilen kazancın istisna kapsamına girdiği anlamına gelmemektedir. Çünkü, taşınmaz satışından elde edilen kazancın KVK'nın 5/1-e maddesi kapsamında kurumlar vergisinden müstesna olabilmesi için Türk Medeni Kanunu'nda "taşınmaz" olarak tanımlanan mallardan olması gerekir.

2.6.2.2. İştirak Hisseleri

İstisna uygulamasına konu olan "iştirak hisseleri" deyimini, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir.

Bunlar,

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

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

olarak sıralanabilir.

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

Ayrıca, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilmektedir.

2.6.3. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnasından Yaralanmanın Şartları

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

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

Kanun maddesine 6111 sayılı kanunla eklenen parantez içi hüküm 6495 sayılı kanunun 42'nci maddesiyle değiştirilmiştir. Buna göre; taşınmazların, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, finansal kiralama şirketlerine satışı ve varlık kiralama ile finansal kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için istisna oranı %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz. Ancak söz konusu taşınmazların; kaynak kuruluş, kiracı veya sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâli hariç olmak üzere, varlık kiralama veya finansal kiralama şirketi tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, bu taşınmazların kaynak kuruluşta veya kiracıdaki varlık kiralama veya finansal kiralama şirketine devirden önceki kayıtlı değeri ile anılan kurumlarda ayrılan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

2.6.3.1. İki Tam Yıl Süre İle Aktifte Bulundurma

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

Örnek :

2 Şubat 2010 tarihinde iktisap edilmiş ve aktife alınmış bir taşınmazın, 2 Şubat 2012 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalara göre, iki yıllık sürenin hesabında dikkate alınacak iktisap tarihinin tespitinde aşağıdaki esaslara göre hareket edilecektir.

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

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

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

2.6.3.1.2. Devir ve Bölünme Hallerinde İktisap Tarihi

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

2.6.3.1.3. İnşa Halindeki Binalarda İki Yıllık Sürenin Tespiti

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

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

2.6.3.1.4. Aynı Kuruma Ait İştirak Hisselerinin İktisabında İki Yıllık Sürenin Tespiti

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

Örnek :

(A) Kurumu, aktifinde kayıtlı olan (B) A.Ş.'ye ait 15.000 adet hisse senedinden 10.000 adedini 27.10.2012 tarihinde 70 TL/adet bedelle satmıştır.

Söz konusu hisse senetlerinin 8.000 adedi 14.07.2010 tarihinde 30 TL/adet, 7.000 adedi ise 16.11.2010 tarihinde 40 TL/adet bedelle satın alınmıştır.

İki yıl aktifte bulundurma şartının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespitinde FIFO yöntemi kullanılacağından dolayı; (A) Kurumu tarafından satışı gerçekleştirilen 10.000 adet hisse senedinin, 8.000 adedinin 14.07.2010 tarihinde alınan hisse senetlerinde, kalan 2.000 adedinin ise 16.11.2010 tarihinde alınan hisse senetlerinden olduğu kabul edilecektir.

Dolayısıyla satılan toplam 10.000 adet hisse senedinin 8.000 adedi için iki yıl aktifte bulundurma şartı sağlanmış, kalan 2.000 adet içinse şart sağlanmamıştır. Buna göre 8.000 adet hisse senedi için satış kârının hesaplanarak istisna tutarının tespit edilmesi gerekir.

$$\text{Satı Kârı} = 8.000 \times (70 - 30) = 320.000 \text{ TL}$$

$$\text{İstisna Tutar} = 320.000 \times \%75 = 240.000 \text{ TL}$$

2.6.3.2. Satıştan Doğan Kazancın, Satışın Yapıldığı Yılı İzleyen Beşinci Yılın Sonuna Kadar Pasifte Özel Bir Fon Hesabında Tutulması

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

İstisnadan yararlanılabilmesi için, satıştan doğan kazancın **istisnadan yararlanan kısmının** satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gerekir.

Dikkat edileceği üzere, pasifte tutulması gereken tutar satıştan doğan kazancın tamamı değil, istisnadan yararlanan kısmıdır. Örnek vermek gerekirse, bir kurumun iştirak hisselerinin satışından elde etmiş olduğu kazanç 100.000 TL ise, istisnadan yararlanılabilmesi için bu tutarın % 75 lik kısmı olan 75.000 TL'nin pasifte özel bir fon hesabında beş yıl süre ile tutulması gerekir.

Öte yandan, istisna uygulamasında mükelleflerin kazancın belli bir kısmı için istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, yararlanılmayan bu kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir. Ayrıca, istisnadan yararlanması öngörülen kazanç kısmı, fon hesabına alınan kazanç kısmından büyük olamayacaktır.

Örnek:

5 Mayıs 2012 tarihinde taşınmaz satışından 200.000 TL kazanç elde edilmiş ve bu kazanç tutarının %75'i olan 150.000 TL için 2012 yılı geçici vergi dönemlerinde ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılmıştır. İstisnadan yararlanılan bu tutarın pasifte özel bir fon hesabına alınması ve fon hesabında bulunan

bu tutarın 31.12.2017 tarihine kadar da sermayeye ilave dışında başka bir hesaba aktarılmaması veya işletmeden çekilmemesi gerekmektedir.

2.6.3.2.1. Kazancın Özel Bir Fon Hesabına Alınma Zamanı

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

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

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise, ta ki 3 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile değişiklik yapıldı dek bu yönde bir belirleme yer almamaktaydı. 20.11.2008 tarihinde yayımlanan 3 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği¹¹ ile, 1 no.lu Tebliğin "5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması" başlıklı bölümü değiştirilmiş ve 1 no.lu Tebliğin değişen söz konusu bölümünde; fon hesabına alınma işleminin, **satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar** yapılması gerektiği belirtilmiştir. Tebliğde satıştan doğan kazancın fon hesabına alınması için belirli bir tarih aralığı öngörülmesi; bu tarih aralığının ilk günü olarak satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başı; son günü olarak ise beyannamenin verildiği tarih belirlenmiştir. Tebliğle yapılan bu belirlemeden, satışın gerçekleştirildiği hesap dönemi içerisinde kazancın fon hesabına aktarılmaması, hesap döneminin kapanmasının beklenmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır. Örneğin, 2012 yılında yapılan bir satış için kazancın fon hesabına alınma zamanı, 01.01.2013 tarihinden beyannamenin fiilen verildiği tarihe kadar olan süre olacaktır.

Satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının özel bir fon hesabına aktarılması işleminin satışın gerçekleştiği hesap dönemi içinde değil de sonraki hesap döneminde yapılmasının sonucunda, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtacaktır. Dolayısıyla istisna kazanç tutarı kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle ilgili dönem kurum kazancından düşülebilecektir.

Aksi durumda, yani kazancın istisnadan yararlanacak kısmının satışın gerçekleştiği hesap dönemi içinde özel bir fon hesabına alınması işleminde ise fon hesabına alınan kısım (%75'lik kısım) bilançoda özel fonlar hesabında görülecektir. Vergiye tabi olan kısım (%25'lik kısım) ise gelir tablosu hesaplarında yer alacaktır. Dolayısıyla, kurumların gelir tablosu hesaplarına göre tespit ettikleri "ticari bilanço kârı" içinde, dönem içerisinde özel fon hesabına aktarılan tutar yer almayacaktır. Bu durumda, istisna kazanç tutarının, kurumlar vergisi beyannamesinde doğrudan ticari bilanço kârından düşülmesi kurumlar vergisi matrahının eksik hesaplanmasına yol açacaktır.

¹¹ 20.11.2008 tarih ve 27060 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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

Örnek :

(A) Kurumu 2007 yılında gerçekleştirmiş olduğu taşınmaz satışından 100.000 TL kâr elde etmiş olup, kârın 75.000 TL'sini **yıl içinde** özel fonlar hesabına aktarmıştır. (A) Kurumunun 2007 hesap dönemi ticari bilanço kârı 500.000 TL'dir.

Örnek olayda, satıştan doğan kazancın %75'lik kısmı dönem içinde özel fon hesabına aktarılmış olduğundan, dönem sonu itibariyle bu tutar gelir tablosu hesaplarında yer almamakta ve dolayısıyla ilgili dönem ticari bilanço kârının tespitinde dikkate alınmamış olmaktadır. Bu nedenle kurumlar vergisi beyanının aşağıdaki gibi olması gerekir.

Ticari Bilanço Kârı	: 500.000 TL
İlaveler	: 75.000 TL
(Özel Fonlar Hesabına Aktarılan Taşınmaz Satış Kazancı)	
Taş.Sat.Kaz.İstisnası	: 75.000 TL
K.V.Matrahı	: 500.000 TL

2.6.3.2.2. Özel Bir Fon Hesabında Tutulan Kazançların İşletmeden Çekilmemesi

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

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

Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir. Tasfiyeye giren şirketlerde ise böyle bir amacın olamayacağı açıktır. Bu nedenle, istisna uygulamasında satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar tasfiyeye girilmiş olması halinde, fon hesabında tutulması gereken kazancın işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

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

Örnek :

Kurum (A) iki yıldan uzun süre aktifinde bulunan taşınmazı 05.10.2007 tarihinde satmış ve satıştan doğan kazancın %75'i istisna uygulamasına konu edilmiştir. Kurum (A) tarafından özel bir fon hesabına alınan kazanç, 31.12.2012 tarihinden önce başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilemeyecek veya işletmeden çekilemeyecek ya da dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilemeyecektir. Aynı şekilde bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmemiş olması da gerekmektedir.

Kurum (A)'nın 20.06.2010 tarihinde Kurum (B) ile devir suretiyle birleşmesi halinde fon hesabı, mukayyet değeri ile Kurum (B)'ye devredileceğinden, Kurum (A) bünyesinde yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Kurum (B) tarafından söz konusu fon hesabının 31.12.2012 tarihinden önce sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya kurumun tasfiyeye girmesi halinde bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

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

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

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının %75'i, beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla **satışın yapıldığı dönemde** istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır.

Örnek vermek gerekirse, 2007 yılında 100.000 TL'ye alınan bir arsanın 2012 yılında 250.000 TL'ye satılması halinde istisnadan yararlanılabilmesi için satış bedeli olan 250.000 TL'nin en geç 31.12.2014 tarihine kadar tahsil edilmesi gerekir. Aksi takdirde, istisna şartları ihlal edilmiş sayılacaktır.

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

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

Örnek :

Maliyet bedeli 200.000.- TL olan bir taşınmaz, 2012 yılında 1.000.000.- TL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2012 yılında 300.000.- TL, 2013 yılında 300.000.- TL, 2014 yılında 300.000.- TL ve 2015 yılında 100.000.- TL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın %75'ini ($800.000 \times \%75 = 600.000.-$ TL) özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

2015 yılında tahsil edilen 100.000.- TL'ye isabet eden $[(100.000 \times \%80) \times \%75=]$ 60.000.- TL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 60.000.- TL nedeniyle **2012 hesap dönemine** ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyasına uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

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

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

2.6.3.4. Menkul Kıymet veya Taşınmaz Ticareti ve Kiralanması İle Uğraşılması

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasından tam veya dar mükellef ayrımı yapılmaksızın tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir. Ancak, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdıkları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır. Dolayısıyla, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir.

Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen ve kiralama veya başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir. Benzer şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan kurumların da ticari amaçla olmayıp doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği iştirak hisseleri de bu istisna uygulaması kapsamındadır.

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

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

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

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

2.6.3.5. Satışın Kurumun Mali Yapısının Güçlendirecek Mahiyette Olması

Bu şart, istisnanın düzenlenmiş olduğu Kanun maddesinde açık şekilde belirtilmiş şartlardan değildir. Ancak söz konusu istisnanın düzenleniş amacı gereği, istisnadan yararlanılabilmesi için yapılan satışın kurumun mali yapısını güçlendirecek mahiyette olması gerekir. Madde gerekçesinde de açık şekilde belirtildiği üzere, istisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan firmalara ilave imkan sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Buna göre, söz konusu kıymetlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Dolayısıyla, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Ancak, istisna uygulamasına konu olabilecek kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri, kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamındadır.

Ayrıca, yine madde gerekçesine göre, elden çıkarılan taşınmaz veya iştirak hissesinden sağlanan likiditenin yine atıl hale dönüşmesine neden olacak şekilde fonksiyonel olarak benzer sabit kıymetlere kanalize edilmesi durumu, istisna uygulaması ile sağlanması öngörülen amaca uygun düşmeyecektir. Örneğin, şehrin bir bölgesindeki kullanılmayan bir arazinin satılıp başka bir bölgesinden bir süre sonra rant sağlamak amacıyla yeni bir arazi alınması durumunda, firmanın faaliyetleri açısından sağlanmış ekonomik katkı söz konusu olmayacağından, istisnanın amacına ters düşmektedir. Diğer taraftan, şehrin kenar mahallesinde bulunan bir binanın satılarak, şehir merkezinde faaliyet göstermek amacıyla merkezde bir bina alınması durumunda ise, firma faaliyetleri açısından açık bir ekonomik katkı söz konusu olduğundan istisna uygulamasının amacına uygun bulunmaktadır.

2.6.4. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri İle Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası İle İlgili Özellikli Konular

2.6.4.1. Yapı Kooperatiflerinin İstisnadan Yaralanıp Yararlanamayacakları

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, yapı kooperatiflerinin istisna karşısındaki durumu ile ilgili açıklama yapılmıştır. Tebliğin "Kooperatiflerin durumu" başlıklı 5.6.2.3.4.1. numaralı bölümü aynen aşağıdaki gibidir:

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

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

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

Daha önce açıklandığı üzere, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. maddesinin (1-k) bendi uyarınca, belli şartları taşıyan kooperatifler kurumlar vergisinden muaftır. Dolayısıyla, muafiyet şartlarını yerine getiren kooperatiflerin elde etmiş oldukları kurum kazancı kurumlar vergisine tabi olmayacaktır. Ancak, muafiyet şartlarını ihlal eden kooperatifler açısından istisnanın uygulanması önem kazanacaktır.

2.6.4.2. Holding Şirketlerin İstisna Karşısındaki Durumu

Holding şirketler, başka şirketlere iştirak edilmesi amacıyla kurulan kuruluşlardır. Türk Ticaret Kanunu'nda holding şirketlerin ayrı bir tanımlaması yapılmamış olup, bu şirketler uygulamada genel olarak anonim şirket şeklinde kurulmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'na göre, gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştiraktan ibaret olan holding şirketlerin, iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için bu istisnanın uygulanması mümkün değildir. Ancak, ticari amaçla olmayıp doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edinilen iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar bu istisna uygulaması kapsamındadır. Bu kapsamda istisnadan yararlanılabilmesi için, satışa konu edilen iştirak hisselerinin bu amaçla iktisap edildiğinin ve elde tutulduğunun ispat ve tevsik edilmesi gerekir. Örneğin hisse senetlerinin bilançoda duran varlıklar içerisinde bulunması ticari amaçla elde tutulmadığının göstergelerindendir.

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

2.6.4.3. Grup Şirketleri Arasında Yapılan İşlemlerin İstisna Karşısındaki Durumu

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

Ancak daha önce de belirtildiği gibi, istisnanın temel amacı kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, ekonomik açıdan şirketlere ilave imkân sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.

Bu nedenle, istisnadan yararlanılabilmesi için yapılan satış işleminin nakit karşılığı olarak yapılması gerekmektedir. Buna göre, söz konusu kıymetlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, takası gibi işlemler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Dolayısıyla, kurumların yönetimini etkileyecek şekilde birbiriyle ilişkili kişi veya kurumlar ya da aynı gruba dahil şirketler arasında yapılacak taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarından fiktif olarak elde edilecek kazançlara istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımını sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin aynı sermaye olarak bağlı

ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olacağından söz konusu istisnadan yararlanılamayacaktır.

2.6.4.4. Sahip Olunan Arsanın Kat Karşılığı Olarak Devredilmesi Halinde İstisnadan Yararlanılıp Yararlanılamayacağı

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

Kat karşılığı arsa devri işleminin, bir malın başka bir mal ile değiştirilmesini ifade eden trampa niteliğinde olmasından dolayı, bu gibi işlemlerden elde edilen kazançlara söz konusu istisnanın uygulanması mümkün değildir.

2.6.4.5. Kamulaştırma İşleminin İstisna Karşısındaki Durumu

Taşınmazlar ve iştirak hisselerinin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemlerinin, kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyuşmazlıklar nedeniyle, ilk olarak belirlenen kamulaştırma bedelinin yanı sıra sonradan ek ödeme alınması halinde istisna uygulamasının nasıl olacağı önem arz etmektedir.

Madde uyarınca, istisnadan yararlanılabilmesi için satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerekir. Buna karşın, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan açıklamaya göre; kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin %75'inin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) fon hesabına aktarılması şartıyla, uyuşmazlığın son bulunduğu dönemde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Örnek :

(A) Ltd.Şti.'nin 2008 yılında 100.000 TL'ye almış olduğu arsa, 2012 yılında kamulaştırılmış ve kamulaştırma bedeli 300.000 TL olarak belirlenmiştir. Hak sahibine söz konusu kamulaştırma bedeli 2012 yılı içerisinde nakit olarak ödenmiştir. Şirket belirlenen kamulaştırma bedelinin arttırılması için dava açmış ve dava sonucunda kamulaştırma bedeli 350.000 TL olarak belirlenmiştir. Konu ile ilgili uyuşmazlık 2013 yılı itibarıyla son bulmuş olup, 50.000 TL'lik fark şirkete 2014 yılında 5.000 TL faiz ile birlikte ödenmiştir.

Örnek olaydaki verilere göre, (A) Ltd.Şti. 2012 yılında yapılan kamulaştırma işlemi nedeniyle elde etmiş olduğu 200.000 TL'lik kazancın %75'ine tekabül eden 150.000 TL'lik istisnadan 2012 hesap döneminde yararlanabilecektir. İlave olarak alınan 50.000 TL'lik ödeme nedeniyle istisnadan yararlanılabilmesi içinse, konu hakkındaki uyuşmazlığın maddede belirtilen iki yıllık süre içerisinde, yani 31.12.2013 tarihine kadar sonuçlandırılması ve bedelin tahsil edilmesi gerekir. Örnek olayda, her ne kadar ilave

bedel 2014 yılında tahsil edilmiş olsa da uyuşmazlık 2013 hesap dönemi içerisinde sonuçlandırıldığından istisnadan 2013 hesap döneminde yararlanılacaktır. İstisna tutarı ise 50.000 TL'nin %75'ine tekabül eden 37.500 TL'dir. Geç ödeme nedeniyle alınan 5.000 TL'lik faizin ise istisna kazanç kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

2.6.4.6. Satış Vaadi Sözleşmesi İle Satışı Öngörülen Taşınmazların İstisna Karşısındaki Durumu

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

2.6.4.7. Kazancın Hesaplanmasında Kur Farkı ve Vade Farklarının Durumu

Vergi Usul Kanunu uyarınca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, istisna kazancın hesaplanmasında, muvazaa hali ve örtülü kazanç dağıtımı hükümleri saklı kalmak kaydıyla, fiili satış bedeli esas alınacaktır. Bunun dışında çeşitli ölçüler dikkate alınarak, fiilen gerçekleşen satış fiyatının altında veya üstünde bir istisna tutarının hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklardan doğan faiz ve vade farkları ile satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının istisna kazancın tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı konusu özellik arz etmektedir. Konu mülga 5422 sayılı KVK'nın geçerli olduğu dönemlerde de tartışma konusu olmuş ve uygulamaya yargı kararları ve özgelcer çerçevesinde yön verilmeye çalışılmıştır.

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

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

Örnek :

İşletme aktifinde 1.000.000.- TL maliyet bedelli taşınmaz, 10 Temmuz 2012 tarihinde 1.500.000 ABD Doları bedelle satılmıştır.

Satış bedelinin, 500.000 ABD Doları peşin olarak alınmış olup,

- 500.000 ABD Doları 10 Temmuz 2013,
 - 500.000 ABD Doları da 10 Temmuz 2014 tarihinde tahsil edilecektir.
- (Satış tarihindeki döviz kuru; 1 ABD Doları = 1,5.- TL olarak varsayılmıştır.)

Buna göre,

Satış bedeli 1.500.000 x 1,5 = 2.250.000.- TL
Satış kazancı 2.250.000 – 1.000.000 = 1.250.000.- TL
İstisna kazanç tutarı 1.250.000 x %75 = 937.500.- TL
Fona alınacak kazanç tutarı, 937.500.- TL olacaktır.

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

2.6.4.8. Yurt Dışında Bulunan Taşınmazlar ve İştirak Hisselerinin İstisna Karşısındaki Durumu

Yurt dışında bulunan taşınmazlar ve yurt dışı iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazancın istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusunda ne ilgili Kanun maddesinde ne de 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açık bir belirleme yer almayıp, Kanun maddesinin konuluş amacı göz önünde bulundurulduğunda söz konusu iktisadi kıymet satışlarının istisna kapsamında değerlendirilmesi gerektiği düşüncesindeyiz.

2.6.4.9. Bina Satışlarından Elde Edilen Kazancın Vergiye Tabi Olan %25’lik Kısmı İçin Yenileme Fonu Ayrılıp Ayrılamayacağı

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

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

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

2.6.4.10 Finansal Kiralama Yoluyla Edinilen Gayrimenkullerin İstisna Karşısındaki Durumu

Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 290’ıncı maddesinde finansal kiralama işlemlerinde değerlendirme işlemleri düzenlenmiştir. Buna göre finansal kiralamaya konu edilen taşınmaz, kiracı tarafından işletmenin aktifine alınmakta ve fiilen kullanılmaktadır. Ancak taşınmazın mülkiyeti kiralayanda olduğundan kira müddeti süresince, kiracı adına tapuya tescil işlemi

yaptırılamamaktadır. Tapuya tescil ancak, finansal kiralama sözleşmesinin bitiminde ve tüm ödemeler gerçekleştirildikten sonra yapılmaktadır.¹²

Finansal kiralama yoluyla edinilen taşınmazların satışında, istisna uygulaması yönünden iktisap tarihi olarak finansal kiralama sözleşmesinin imzalandığı ve taşınmazın aktife alındığı tarih mi yoksa taşınmazın kurum adına tapuda tescil edildiği tarihin mi esas alınacağı konusu özellik arz etmektedir.

Konu ile ilgili olarak iki farklı görüş ortaya çıkabilmektedir. Birinci görüşe göre, finansal kiralama yoluyla elde edilen taşınmazların satışında tapuya tescil tarihi değil, finansal kiralama sözleşmesinin imzalandığı ve taşınmazın aktife alındığı tarih esas alınarak iki yıl hesabının yapılması ve istisnanın buna göre uygulanması gerekir.¹³

Ancak idarenin görüşü farklı yöndedir. Buna göre, iki yıllık elde bulundurma süresi yönünden, finansal kiralama yoluyla elde edilen taşınmazın, kurum adına tapuda tescil edildiği tarih dikkate alınmalıdır. Konu ile ilgili olarak Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'na verilen özeldede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.¹⁴

“(...) Buna göre; 03.06.2003 tarihinde ’den finansal kiralama yoluyla alınan gayrimenkul iki yıldan fazla süredir anılan şirketin kullanımında olsa dahi, şirket adına tapuda tescil işlemi 03.07.2007 tarihinde yapıldığından, tescil tarihinden itibaren en az iki tam yıl geçmeden satılması halinde, satıştan elde edilen kazançtan dolayı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin 1’inci fıkrasının e bendindeki istisnadan yararlanılması mümkün değildir.”

2.6.5. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnanın Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

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

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

Tebliğ ile yapılan belirleme bu şekilde olmakla beraber, çeşitli sebeplerle taşınmaz ve iştirak hissesi satışından doğan kazanç dönem içerisinde özel fon hesabına aktarılmış olabilir. Bu nedenle ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenirken, taşınmaz veya iştirak

¹² Mehmet Yaşar AKÇAY, *Gayrimenkul Satış Kazancı İstisnasında Özellikli Bir Konu*, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı :234, sf. 46, Mart 2008.

¹³ AKÇAY, a.g.m. sf. 49.

¹⁴ Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın Temmuz 2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01 / sayılı özeldesi.

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

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

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

Örnek :

(A) Kurumunun 2012 hesap dönemi verileri aşağıdaki gibidir:

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

Yukarıdaki verilerde yer alan taşınmaz satış kazancının istisna kapsamındaki kısmının (%75 = 150.000 TL) hesap dönemi kapandıktan sonra (31.12.2012 tarihinden sonra) özel bir fona eklendiği kabul edildiğinde, bu durum ilgili dönem ticari bilanço kârı olarak görülen 2.000.000 TL’nin içerisinde söz konusu tutarın da yer aldığı anlamına gelecektir. Dolayısıyla, söz konusu tutarın ticari bilanço kârına ilave edilmeksizin istisna olarak düşülmesi gerekir. Buna göre, Kurumun 2012 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

TİCARİ BİLANÇO KÂRI	: 2.000.000
K.K.E.G.	: 100.000
ZARAR OLSA DAHI İND. İST. VE İND.	: 650.000
-İştirak Kazancı (KVK. Mad. 5/1-a)	:
	500.000
-Taşınmaz ve İşt. His. ile Kurucu Sen., İnt.	:

Sen. ve R. Hakları Stş. Kazancı (K.V.K.Mad. 5/1-e)	150.000
KÂR VE İLAVELER TOPLAMI	: 2.100.000
İSTİSNA VE İND. TOPLAMI	: 650.000
KÂR	: 1.450.000
GEÇMİŞ YIL ZARARI	: 2.000.000
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI	: -
(Matrah)	
GELECEK YILA DEVREDEN ZARAR	550.000

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

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin (1-f) bendinde; bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile bankacılık sektöründe yaşanan krizlerden sonra ortaya çıkan tahsilat ve borç ödeme güçlüklerinin aşılması bankaların mali bünyelerinin güçlendirilmesi, batık kredilerin geri dönüş olanaklarının genişletilmesi ve Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun elinde bulunan bankalara, dolayısıyla da bu fona ait alacakların tahsilinde çekilen güçlüklerin azaltılması hedeflenmiştir.

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

Görüleceği gibi Kanunun 5/1-f maddesinde düzenlenen istisnada aşağıdaki gibi ikili bir ayırım söz konusudur.

- Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile **bunların** kefillerinin ve ipotek verenlerin, söz konusu kıymetleri bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların **tamamı**,
- Bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların **%75'lik kısmı**.

Konu aşağıdaki bölümlerde bu ikili ayırım çerçevesinde açıklanmıştır.

2.7.1. Bankalara Borçları Nedeniyle Kanuni Takibe Alınmış veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bunların Keffillerine ve İpotek Verenlere Tanınan İstisna

Bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu

borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden müstesnadır.

2.7.1.1. İstisnadan Yararlanabilecek Olanlar

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

İstisnadan yararlanabilecek olan kurumlar şunlardır:

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

2.7.1.2. Yararlanılacak İstisna Tutarı

İstisna uygulamasında, bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrettikleri söz konusu aktif kıymetlerin en az iki yıl elde bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

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

Örnek :

(A) A.Ş., (B) Bankasından 100.000.- TL tutarında kredi kullanmış olup bu krediye karşılık iştiraki olan (C) Ltd. Şti.'nin bir yıl süre ile aktifinde kayıtlı bulunan 200.000.- TL maliyet bedelli taşınmazı ipotek olarak göstermiştir. Kredi vadesinde ödenmediğinden söz konusu borç, (B) Bankası tarafından kanuni takibe alınarak ipotek konusu taşınmaz 300.000.- TL'ye icra yoluyla satılmış ve faiz dahil 150.000.- TL kredi alacağı tahsil edilmiş bulunmaktadır. Görüleceği üzere, (C) Ltd. Şti.'nin işleminden elde ettiği kazanç tutarı 100.000.- TL olmakla beraber, banka borcunun tasfiyesinde kullanılan kısım satış hasılatının %50'sidir. Dolayısıyla, taşınmaza ilişkin satış kazancının sadece 50.000.- TL'si (C) Ltd.Şti. tarafından istisna kazanç olarak gösterilebilecektir.

2.7.1.3. Kanunun 5/1-e Maddesinde Yer Alan Şartların da Sağlanması Halinde Hangi İstisna Hükümünün Uygulanacağı

Her iki istisna hükmünün de aynı iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar ile ilgili olması nedeniyle, iki yıldan fazla süre aktifte tutulan bu kıymetlerin devrinden elde edilen kazançlar için hangi istisna hükmünün uygulanacağı önem arz etmektedir. Örnek vermek gerekirse, bankaya olan borcuna karşılık olma üzere iki yıldan fazla süredir aktifte bulundurulmuş taşınmazın alacaklı bankaya devredilmesinden elde edilen kazanç her iki istisna uygulaması kapsamına da girmektedir.

Konu ile ilgili olarak, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, Kanunun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) ve (f) bentlerinde yer alan istisnalardan birlikte yararlanılabilmemesinin mümkün olmadığı; kurumların söz konusu istisna hükümlerindeki şartları taşımaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebilecekleri belirtilmektedir.

Bu nedenle, her iki istisna kapsamına da girecek şekilde işlem yapan kurumların, istisna şartlarını da göz önünde bulundurmak suretiyle yararlanabilecekleri istisna tutarlarını kıyaslayarak tercihlerini belirlemeleri gerekmektedir.

2.7.2. Bankalara Tanınan İstisna

Yukarıda açıklandığı gibi, bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınan kurumlar ile bunların kefilleri veya ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmaz ve iştirak hisseleri ile kurucu ve intifa senetleri ve rüçhan haklarının bu borçlara karşılık olarak bankalara devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bankaların bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların ise %75'i kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

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

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

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

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

2.8. Yurt Dışı Şube Kazançları

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

2.8.1. İstisnanın Şartları

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

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,
- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,
- Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.

gerekmektedir.

İstisnadan yararlanılabilmesi için aranılan şartlara ilişkin açıklamalarımız aşağıdadır.

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

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

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

Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançlarının kurumlar vergisinden müstesna tutulabilmesi için; bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekir.

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

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

2.8.1.3. Elde Edilen Kazancın Türkiye'ye Transfer Edilmesi

Yurt dışı şube kazançları istisnasından yararlanılabilmesinin bir diğer şartı da, kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmasıdır. Buna göre, normal hesap dönemi uygulayan mükellefler için, 2012 yılında yurt dışındaki işyeri aracılığıyla elde edilen kazancın

istisna olabilmesi için en geç 25.04.2013 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekir.

2.8.2. Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

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

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

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

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

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

Bu istisna ile ilgili Rehber'in İstisnalar bölümünün sonunda yer alan “7. 6486 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN BAZI VARLIKLARIN EKONOMİYE KAZANDIRILMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMENİN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİ” kısmına da bakınız.

2.9.1. İstisnanın Kapsamı

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

Vergi kanunlarında inşaat, onarım yahut teknik hizmet terimlerine ilişkin tanımlamalara yer verilmezken, aşağıda anılan düzenlemelerde konu ile ilgili tanımlamalar yer almaktadır.¹⁵

10.11.1983 tarih ve 83/7376 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 06.12.1983 tarih ve 18243 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan İş Kolları Tüzüğü’nde inşaat kavramı “*Bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işleri*” şeklinde tanımlanmaktadır.¹⁶

09.06.2004 tarih ve 25487 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Teknik Müşavirlik Firmalarının Yurt Dışındaki Faaliyetlerine Sağlanacak Devlet Yardımları Hakkında Tebliğ uyarınca teknik hizmetlerin kapsamına ise aşağıda yer verilmiştir.¹⁷

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

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

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

"Bu hüküm ve açıklamalara göre, Arnavutluk Cumhuriyeti’ndeki ... Şirketine vereceğiniz, "otoyol yatay ve düşey trafik işaretleme" işlerinden elde ettiğiniz kazançların Arnavutluk Cumhuriyeti’nde bulunan bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilmesi ve Türkiye’de genel sonuç hesaplarınıza intikal ettirilmesi

¹⁵ Aslı ACAR - Damla VAROLSUN, Yurtdışı İnşaat, Onarma, Montaj İşleri İle Teknik Hizmetlerde Vergisel Avantajlar ve Yararlanma Koşulları, Vergide Gündem, Sayı: 2007/6

¹⁶ ACAR - VAROLSUN, a.g.m.

¹⁷ ACAR - VAROLSUN, a.g.m.

halinde, bahse konu kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır."

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

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

2.9.2. Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna Uygulaması

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

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

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

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

"Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, 'proje hazırlama ve teknik danışmanlık hizmetleri', teknik hizmetler kapsamında olup, projenin hazırlanması tasarım, çizim işlerinin bir kısmının Türkiye’de, uygulamaya yönelik tüm teknik denetim kontrol ve müşavirlik hizmetlerinin ise ilgili yabancı ülkede gerçekleştirilmesi şeklinde vereceğiniz hizmetlerin, yurtdışında bulunan daimi temsilcileriniz aracılığıyla gerçekleştirilmesi halinde, bu işlerinizden elde edilecek kazançlar ilgili yabancı ülkelerde

vergilendirilecektir. Bu durumda, söz konusu işleriniz dolayısıyla faaliyette bulunulan yabancı ülkelerin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla yine ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen kazançların, Türkiye'deki genel sonuç hesaplarınıza intikal ettirilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekir.

Öte yandan, yurtdışında daimi temsilcilik anlaşması imzalayacağınızı belirttiğiniz gerçek kişilerin verdikleri hizmetin sadece şirketinize müşteri bulma hizmeti ile sınırlı olması ve bu faaliyetin söz konusu teknik hizmetlerin ifasıyla ilgisi olmaması nedeniyle, bahse konu teknik hizmetler yurt dışındaki daimi temsilciniz tarafından yapılmış sayılmayacağından, bu işlerden elde edilecek kazançların anılan istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir."

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

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

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

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

2.9.5. İstisna Uygulamasında Diğer Özellik Arz Eden Hususlar

- Yurt dışındaki şantiye veya şubelere gönderilen mal, makine ve teçhizat niteliğine göre geçici ya da kesin ihracat kapsamında değerlendirilecektir.
- Yurt dışına Türkiye merkezden gönderilen avanslar değerlemeye tabi tutulmayacaktır. KVK'nın 5/3'üncü maddesine göre yurt dışına gönderilen kredilere ait Türkiye'de ödenen faiz ve hesaplanan kur farkları Türkiye'deki vergiye tabi gelirlerden indirilemez.
- Geçici ihraç kapsamında yurt dışına gönderilen makine ve teçhizat için Türkiye'de amortisman ayrılamaz.

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

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

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

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

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

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin (1-ı) bendine göre, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usûller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

2.10.1. İstisnanın Kapsamı

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5’inci maddesinin (1-ı) bendinde düzenlenen eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası;

- 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara,

uygulanacaktır.

İstisna kapsamında yer alan;

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

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

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

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

Rehabilitasyon Merkezleri, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal 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 faaliyetlerinden elde edilen kazançlara, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak olup, yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

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

Bakanlar Kurulu'nca 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.

2.10.2. İstisnadan Yararlanmanın Şartları

2.10.2.1. Eğitim-Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisna

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

2.10.2.2. Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisna

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

Ayrıca, söz konusu vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir.

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerden rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olanlar, istisnadan yararlanmak için Maliye Bakanlığı'na başvuracaklardır. Maliye Bakanlığı'nca ilgili Bakanlığın görüşü alınarak dernek veya vakfa sonuçtan bilgi verilecektir.

2.10.3. İstisnanın Uygulanma Süresi

Okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçtikleri dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

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

Örnek :

Kurum açma izin belgesini 2010 yılında alan bir işletmenin Eylül 2011 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2011 - 2015 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır.

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

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

2.11. Risturn İstisnası

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

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

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

2.11.1. Risturn İstisnasının Kapsamı

Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmünün uygulanması mümkün değildir.

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

2.11.2. Risturn İstisnasından Yararlanabilecek Kooperatifler

Risturn istisnasından;

- Tüketim Kooperatifleri,
- Üretim Kooperatifleri,
- Kredi Kooperatifleri,

yararlanabilecektir.

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

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

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

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

2.11.2.1. Tüketim Kooperatifleri

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

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

2.11.2.2. Üretim Kooperatifleri

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

2.11.2.3. Kredi Kooperatifleri

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

2.11.3. İade Edilen Yönetim Giderlerinde Risturn İstisnası Uygulaması

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

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

2.11.4. Risturn İstisnasından Yararlanabilmenin Şartları

Risturn istisnasından yararlanabilmesi için aşağıdaki şartların tamamının sağlanması gerekir.

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

2.11.5. Risturn İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

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

3. DİĞER KANUNLARLA DÜZENLENEN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNALARI

3.1. Yatırım İndirimi İstisnası

Vergi mevzuatımızda önemli değişiklikleri içeren 5479 sayılı Kanun'un¹⁸ 2'nci maddesi ile, 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanunu'nun 19'uncu maddesinde düzenlenen yatırım indirimi istisnası yürürlükten kaldırılmıştır. Yatırım indirimi istisnasının kaldırılması sürecine ilişkin geçiş hükümlerine ise, yine 5479 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu madde ile GVK'ya eklenen Geçici 69'uncu maddede, belli harcamalara ilişkin olarak 2006, 2007 ve 2008 hesap dönemlerinde bu istisna uygulanabileceği belirtilmiştir.

Ancak, Anayasa Mahkemesi'nin 15.10.2009 tarih ve Esas No: 2006/95, Karar No:2009/144 sayılı kararı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun yatırım indirimiyle ilgili geçici 69'uncu maddesinde yer alan “... **sadece 2006, 2007 ve 2008 yıllarına ait ...**” ibaresinin iptal edilmesine karar verilmiş ve karar 08.01.2010 tarih ve 27456 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu kararından sonra, GVK'nın Geçici 69'uncu maddesine istinaden uygulanacak olan yatırım indirimi istisnasında süre kısıtlaması kaldırılmıştır.

Öte yandan, 6009 sayılı “Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”un¹⁹ 2010 takvim yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayım tarihinde (01.08.2010) yürürlüğe giren 5'inci maddesi ile iptal kararı göz önünde bulundurularak Geçici 69'uncu maddede değişikliğe gidilmiştir. GVK'nın Geçici 69'uncu maddesinin 6009 sayılı Kanunla değişik hali aşağıdaki gibidir.

“Geçici Madde 69 - Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;

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

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

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

¹⁸ 08.04.2006 tarih ve 26133 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹⁹ 01.08.2010 tarih ve 27659 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.

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

Görüleceği üzere, Geçici 69'uncu madde hükmüne göre kurumlar vergisi mükelleflerinin 2006 ve izleyen yıllara ait kazançlarına ilişkin olarak istisnadan yararlanabilecekleri yatırım harcamaları aşağıdakilerden ibarettir.

- Devreden yatırım indirimi (31.12.2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indirilemeyen tutarlar),
- 24.04.2003 tarihinden önceki müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında yapılan yatırımlar,
- 01.01.2006 tarihinden önce başlanılan yatırımlara iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz eden yatırımlar.

Yatırım indiriminin kaldırılması sonrasında geçiş hükümlerinin düzenlendiği ve Anayasa Mahkemesi'nin ilk iptal kararı sonrasında 6009 sayılı Kanunla değiştirilen yukarıdaki geçici 69'uncu madde üzerindeki süreç sona ermemiş; son olarak hükümde yer alan **"Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. "** ifadesi Anayasa Mahkemesi'nin 9.2.2012 tarih, E.2010/93, K.2012/20 sayılı kararı ile iptal edilmiş ve yürütmesi durdurulmuştur. Anayasa Mahkemesi'nin söz konusu iptal kararı 26.07.2013 tarih ve 28719 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.

Öte yandan, yürütmeyi durdurma ve iptal kararı sonrasında, maddenin son halinde, **"Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır."** ifadesi yer aldığından, yatırım indirimi uygulanmasından sonra kalan kazanç üzerinden uygulanacak kurumlar vergisinin oranı **%20** olacaktır.

- Yatırım İndirimi İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Yatırım indirimi istisnasının, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan **"Yatırım İndirimi İstisnası"** satırında gösterilerek kurum kazancından düşülmesi gerekir. Devreden yatırım indirimi bulunması halinde, ayrıca, beyannamenin "Ek Bilgiler" tablosunda yer alan **"G.V.K. Mülga Madde 19 Kapsamında Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi İstisnası", "G.V.K. Geçici Madde 61'e göre Tevkifata Tabi Gelecek Yıla Devreden Yatırım İndirimi İstisnası"** ve **"Gelecek Yıla Devreden Toplam Yatırım İndirimi İstisnası"** satırlarının doldurulması gerekir.

3.2. Serbest Bölge Kazanç İstisnası

Serbest bölgeler, bir ülkenin ulusal egemenlik sınırları içinde bulunmakla birlikte, gümrük sınırları dışında kalan ve ülkede geçerli olan dış ticaret ile diğer mali ve iktisadi

alanlara yönelik düzenlemelerin tamamen ortadan kaldırıldığı veya kısmen uygulandığı alanlardır.

Serbest bölgelerin kuruluş ve işleyişleri 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda²⁰ düzenlenmiştir. Söz konusu Kanun'un 1'inci maddesine göre serbest bölgelerin kuruluş amaçları şunlardır:

- İhracat için yatırım ve üretimi artırmak,
- Yabancı sermaye ve teknoloji girişini hızlandırmak,
- Ekonominin girdi ihtiyacını ucuz ve düzenli şekilde temin etmek,
- Dış finansman ve ticaret imkanlarından daha fazla yararlanmak

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun "*Muafiyet ve teşvikler*" başlıklı 6'ncı maddesinde, 5084 sayılı Yatırımların ve İstihdamın Teşviki ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun²¹ ile yapılan değişiklik sonrasında, bu bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir.

Öte yandan, 5084 sayılı Kanun ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'na eklenen geçici 3'üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir. Söz konusu madde hükmüne göre, serbest bölgelerden elde edilen kazançlara ilişkin olarak, kurumlar vergisi yönünden iki farklı istisna uygulaması söz konusudur. Bunlar;

- 06.02.2004 tarihi itibarıyla serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançlara ilişkin istisna ve
- Avrupa Birliği'ne tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar geçerli olmak üzere, faaliyet ruhsatının alındığı tarihe bakılmaksızın bu bölgelerde faaliyette bulunan mükelleflerinin imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlara ilişkin istisnadır.

Serbest bölgelerden elde edilen kazançlara ilişkin kurumlar vergisi istisnası yukarıda belirtilen ikili ayırım çerçevesinde aşağıda açıklanmıştır.

3.2.1. 06.02.2004 Tarihinden Önce Faaliyet Ruhsatı Alan Kurumlara Geçiş Dönemi İçin Tanınan İstisna

3.2.1.1. Geçiş Döneminde Uygulanacak İstisnanın Kapsamı

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

²⁰ 15.06.1985 tarih ve 18785 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

²¹ 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

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

3.2.1.2. Geçiş Döneminde Uygulanacak İstisnanın Süresi

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde yer alan kazanç istisnası, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olduğundan, istisna uygulaması mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin son günü (son gün dahil) bitecektir.

Faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürelerin uzatılması halinde, uzayan sürelerde istisnanın uygulanıp uygulanmayacağı konusu ile ilgili olarak, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde; 06.02.2004 tarihinden sonra, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, istisna süresinin uzamasının söz konusu olmayacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla, inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç olmak üzere, faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürelerin uzatılması halinde, uzayan süreler için istisna uygulanması mümkün değildir.

3.2.1.3. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır.

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

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde olduğu gibi serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflere, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından Ar-Ge projelerine ilişkin olarak ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

3.2.1.3.1. Kur Farkı ve Vade Farkı Gelirlerinin İstisna Karşısındaki Durumu

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir. Örnek vermek gerekirse, serbest bölgede istisna kapsamında faaliyette bulunan bir kurumun, vadeli olarak satmış olduğu mallara ilişkin alacağından kaynaklanan vade farkı geliri istisna kapsamındadır. Benzer şekilde bedelin döviz cinsinden belirlenmiş olması halinde de meydana gelen lehe kur farkından kaynaklanan gelir de kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

Burada dikkat edilmesi gereken nokta, vade farkı veya kur farkı gelirin kaynağını oluşturan alacağın, serbest bölgede yürütülen faaliyetlerden doğmuş olması gerektiğidir. Aksi takdirde elde edilen vade farkı veya kur farkı gelirin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

3.2.1.3.2. Mevduat Hesapları ve Repo İşlemlerinden Elde Edilen Gelirlerin İstisna Karşısındaki Durumu

Serbest bölgelerde istisna kapsamında faaliyette bulunan kurumların, mevduat hesaplarından ve repo işlemlerinden elde etmiş oldukları gelirlerin, istisna kazancın tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı hususu özellik arz etmektedir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde konu ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır.”

Örneğin; merkezi Ankara'da bulunan şirketin serbest bölgede konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetiyle uğraşan şubesinin, bu faaliyet çerçevesinde 15 Nisan 2007 tarihinde elde ettiği hasılatının 4 Haziran 2007 tarihinde yapacağı borç ödemesine kadar repoda değerlendirilmesi halinde, bahse konu repo işleminden elde edilen gelirler istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, şirketin merkezi tarafından serbest bölgedeki şubeye transfer edilen paraların repo işlemlerinde değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin istisnadan yararlanabilmesi mümkün olamayacaktır.”

3.2.1.3.3. Müşterek Genel Giderler ve Amortismanların Dağıtımı

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

Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarıyla **her bir işte**

kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtım tabi tutulacaktır.

3.2.2. Serbest Bölgelerde Yürütülen İmalat Faaliyetlerine İlişkin İstisna

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinin son fıkrasına göre, serbest bölgelerde imalat faaliyetinde bulunan mükelleflerin bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları, Türkiye'nin Avrupa Birliğine tam üyeliğinin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergileme döneminin sonuna kadar kurumlar vergisinden müstesnadır.

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

Ancak,

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

elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

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

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

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

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

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

Ancak,

- Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,

- Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,
- İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,
- İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
- Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi,

gerekmektedir.

Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; faaliyet ruhsatının 06.02.2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

3.2.3. Serbest Bölge Kazanç İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

Serbest bölge kazanç istisnası, kurumlar vergisi beyannamesinin “Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler” tablosunda yer alan **“Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar”** satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir. İstisna kapsamında gerçekleştirilen faaliyetler neticesinde bir zarar doğması halinde ise bu satıra herhangi bir tutar yazılmayacak, KVK'nın 5/3'üncü maddesinde yer alan hüküm uyarınca söz konusu zararlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağından zarar tutarları, beyannamede "Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler" satırına eklenecektir.

Örnek:

(A) Kurumunun hem serbest bölgede, hem de serbest bölge dışında faaliyette bulunmaktadır. Şirketin, 2012 döneminde bu faaliyetlerinden elde ettiği **toplam** ticari bilanço kârı 500.000 TL olup, serbest bölgedeki **istisna kapsamındaki** faaliyetlerinden doğan zararı 300.000 TL'dir.

Bu verilere göre şirketin 2012 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir.

TİCARİ BİLANÇO KÂRI	:	500.000
K.K.E.G.	:	300.000
ZARAR OLSA DAHI İND. İST. VE İND.	:	-
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI	:	800.000
(Matrah)		

3.3. Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un²² 12'nci maddesinin 1'inci fıkrasında,

²² 21.12.1999 tarih ve 23913 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

"Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.

Bu istisna, kurumların Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. İstisnaya ilişkin Kanun maddesinden anlaşılacağı üzere, gemilerin ve yatların işletilmesi ve devrinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için bunların Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne (TUGS) kayıtlı olmaları gerekmektedir.

TUGS'ye kayıtlı olan gemi ve yatların işletilmeksizin devredilmesinden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği konusu özellik arz etmektedir. Konu ile ilgili olarak, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde söz konusu deniz taşıtlarının işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançların da istisna kapsamında değerlendirileceği belirtilmiştir. Öte yandan dikkat edilmesi gereken husus gemi ve yatların devirden sonra yine aynı sicile kayıtlı olmaya devam etmesi gereğidir. Satış sonucu gemi veya yat farklı bir ülkenin gemi sicilene kaydedilecekse bu kazanç istisnadan faydalandırılmaz.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere, TUGS'ye kayıtlı gemilere ait ihtiyaç fazlası malzeme ve sabit kıymetlerin, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için gemide bulunması zorunlu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde, bunların devrinden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir.

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

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

3.4. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda Yer Alan İstisna

Teknoloji geliştirme bölgelerinin kuruluşunu, işleyişini, yönetim ve denetimini, bunlarla ilgili kişi ve kuruluşların görev, yetki ve sorumluluklarını düzenleyen 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun²³ "tanımlar" başlıklı 3'üncü maddesinin (b) bendinde teknoloji geliştirme bölgelerinin tanımı yapılmıştır.

Söz konusu tanıma göre; teknoloji geliştirme bölgeleri, yüksek/ileri teknoloji kullanan ya da yeni teknolojilere yönelik firmaların, belirli bir üniversite veya yüksek teknoloji enstitüsü ya da AR-GE merkez veya enstitüsünün olanaklarından yararlanarak teknoloji veya

²³ 06.07.2001 tarih ve 24454 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yazılım ürettikleri/geliştirdikleri, teknolojik bir buluşu ticari bir ürün, yöntem veya hizmet haline dönüştürmek için faaliyet gösterdikleri ve bu yolla bölgenin kalkınmasına katkıda bulundukları, aynı üniversite, yüksek teknoloji enstitüsü ya da AR-GE merkez veya enstitüsü alanı içinde veya yakınında; akademik, ekonomik ve sosyal yapının bütünleştiği siteyi veya bu özelliklere sahip teknoparkları ifade etmektedir.

4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun Destek ve Muafiyetler başlıklı 8. maddesinde yer alan 3, 4 ve 5'inci fıkra hükümleri 5035 sayılı kanunla 01.01.2004 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış, yine aynı kanun yürürlük tarihi ile Geçici 2'nci madde yürürlüğe girmiştir. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun 6170 sayılı Kanunla değişik Geçici 2'nci maddesi uyarınca teknoloji geliştirme bölgelerinde 31.12.2023 tarihine kadar geçerli olmak üzere;

- Yönetici şirketlerin yararlanabilecekleri kurumlar vergisi istisnası ve
- Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlara ilişkin kurumlar vergisi istisnası,

olmak üzere iki ayrı istisna uygulaması söz konusudur. Konu, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili bölümleri çerçevesinde aşağıda açıklanmıştır.

3.4.1. Yönetici Şirketlerin Yararlanabilecekleri Kurumlar Vergisi İstisnası

4691 sayılı Kanunda yönetici şirket, *“Bu Kanuna uygun ve anonim şirket olarak kurulan, Bölgenin yönetimi ve işletmesinden sorumlu şirket”* şeklinde tanımlanmıştır. Yönetici şirket; Bölgenin kuruluş aşamasında plânlama ve projelendirmenin yapılması, gerekli alt yapı ve üst yapı hizmetleri ile Bölge için gerekli her türlü hizmetlerin yürütülmesi, Bölgenin bu Kanun ve ilgili yönetmeliklerde gösterilen amaca uygun olarak yönetilmesi, girişimcilerin ve üçüncü şahısların buna aykırı davranışlarının önlenmesi ve gerekli önlemlerin alınması ile yükümlüdür.

4691 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesi hükmüne göre, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır.

3.4.2. Yazılım ve Ar-Ge Faaliyetlerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin Kurumlar Vergisi İstisnası

Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisna, 31.12.2023 tarihine kadar uygulanacak olup istisna süresinin başlangıç tarihi olarak, yönetici şirketten izin alınarak bölgede fiilen faaliyete geçilen tarih esas alınacaktır.

İstisna, sadece yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmıştır.

4691 sayılı Kanunda;

Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge), 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 amacı ile yapılan düzenli çalışmalar,

Yazılım, bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin ve hizmetlerin tümü,

olarak tanımlanmıştır.

Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

Örnek :

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

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

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

Mükelleflerin bölgede faaliyete geçtikleri tarih itibarıyla tamamlamış oldukları yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan, mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede devam ettirdikleri yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın, sadece projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarı istisnadan yararlanabilecektir.

Elde edilen kazancın ne kadarının bölgede gerçekleştirilen çalışmalara ilişkin olduğu, bölgede faaliyete başlanmasından sonra ortaya çıkan maliyetin projenin başlangıcından tamamlanmasına kadar geçen dönemde oluşan maliyete oranı kullanılmak suretiyle belirlenecektir. Daha sağlıklı bir sonuç verecekse, mükelleflerin başka bir yöntem kullanmak suretiyle de (kullanılan doğrudan işgücü miktarı gibi) bu ayrımı yapabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

3.4.3. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti

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

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

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan bu yardımların ticari kazanca dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.

3.4.4. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kazanç İstisnasının Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Gösterilmesi

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

4. KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN GİDERLER VE İSTİSNA KAPSAMINDAKİ FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLARIN DİĞER KAZANÇLARDAN İNDİRİLİP İNDİRİLEMEYECEĞİ

5520 sayılı KVK'nın, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların düzenlendiği 5'inci maddesinin (3) numaralı fıkrasında, **İştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere**, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmedilmiştir.

KVK'nın 5/3'üncü maddesinde yer alan söz konusu hüküm, sadece KVK'nın 5'inci maddesinde düzenlenen istisna kazançları değil, aynı zamanda özel kanunlarda yer alan diğer istisna kazançları da kapsamaktadır.

Söz konusu maddede kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacak olan iki unsurdan bahsedilmektedir.

- İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin **giderler** veya
- İstisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan **zararlar**.

Bu gider veya zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

İstisna kazançlar ile diğer faaliyetlerden doğan kazançların, işletme kayıtlarında ayırımının yapılması ve istisna kazançlara ilişkin maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlarla ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, istisna kapsamındaki faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, zarar tutarı **“kanunen kabul edilmeyen gider”** olarak dikkate alınacaktır.

4.1. İştirak Hissesi Alımı İle İlgili Finansman Giderleri

Kurumlar vergisi istisnalarının genel mantığı, vergiden müstesna tutulan kazançların elde edilmesi için yapılan giderlerin de kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmamasını gerektirir. Yukarıda da belirtildiği üzere, buna ilişkin hükme gerek mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda, gerekse 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer verilmiştir.

Ancak, mülga 5422 sayılı KVK'da herhangi bir ayırım yapılmaksızın, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin ödemelerin kurum kazancından gider olarak indirilmesinin kabul edilemeyeceği belirtilmişken, 5520 sayılı KVK'da ise özel bir belirleme yapılarak **İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri** bu düzenleme dışında tutulmuştur. İstisna kazançlara ilişkin giderler kurum kazancından indirilemezken, İştirak hisseleri alımı ile ilgili finansman giderlerinin ise genel hükümler dâhilinde kazançtan indirilmesi mümkündür. Ancak, İştirak hisseleri alımı ile ilgili sadece finansman giderleri bu kapsamda olup, finansman gideri dışındaki giderlerin ise indirilmesi mümkün değildir.

Vergi Usul Kanunu'nun 279'uncu maddesi hükmüne göre İştirak hisselerinin alış bedeli ile değeri lenmesi gerekmektedir. Alış bedeli kavramı, maliyet bedeli kavramından daha dar kapsamlı olup; bir İktisadi kıymetin İktisabı için satıcıya ödenen veya borçlanılan meblağı ifade etmektedir. Dolayısıyla İktisap edilen İştirak hisselerinin alış bedelinin oluşmasından sonra, buna bağılı olarak sonradan ortaya çıkacak olan kur farkı veya faiz giderlerinin bu

bedele eklenmeyerek, ilgili oldukları yılda doğrudan gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek :

(A) Kurumu, tam mükellef (B) Kurumuna ait 1.000.000 TL değerindeki hisse senetlerini 11.02.2012 tarihinde satın almış olup, finansman için kullanmış olduğu kredi için 2012 yılında toplam 80.000 TL kredi faizi ödemiştir. (A) Kurumu ayrıca, söz konusu hisse senetlerinin alımı için aracılık eden (C) Kurumuna komisyon gideri olarak 50.000 TL ödemede bulunmuştur.

Örnek olaydaki verilere göre; (A) kurumunun iştirak hisseleri alımı için ödemiş olduğu 80.000 TL'yi gider olarak dikkate alması mümkün iken, komisyon gideri olarak ödediği 50.000 TL'yi ise kurumlar vergisi matrahından indirmesi mümkün değildir.

4.2. Taşınmaz veya İştirak Hissesi Satışı İle İlgili Giderlerin ve Satıştan Doğan Zararların Durumu

4.2.1. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışı İle İlgili Giderlerin Durumu

KVK'nın 5/3'üncü maddesi uyarınca istisna kazançlara ilişkin giderler kurum kazancından indirilemeyeceğinden dolayı, taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnasına ilişkin giderlerin de istisna kazanca isabet eden kısmı kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta, elde edilen kazancın %75'i istisna olduğu için, istisnaya ilişkin giderlerin de %75'inin KKEG olarak değerlendirilmesi gerektiridir.

Örnek :

(A) Kurumu, 10.03.2006 tarihinde 200.000 TL bedelle satın olmuş olduğu arsayı, 600.000 TL bedelle 24.07.2012 tarihinde müteahhit Bay (B)'ye satmıştır. Satış bedelinin 300.000 TL'lik kısmı şirketin müteahhit Bay (B)'ye olan borcuna mahsup edilmiş, kalan 300.000 TL içinde Bay (B)'den 1 yıl vadeli alacak senedi alınmıştır.

Arsanın devir işlemi için şirket tarafından 9.000 TL tapu harcı ödenmiş ve kayıtlara gider olarak intikal ettirilmiştir.

Yukarıdaki verilere göre;

$$\begin{aligned}\text{Satış kârı} &= 600.000 - 200.000 = 400.000 \text{ TL} \\ \text{İstisna tutarı} &= 400.000 \times \%75 = 300.000 \text{ TL}\end{aligned}$$

İstisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı için 300.000 TL'lik istisna 2012 hesap dönemi kurum kazancından düşülebilecektir. Daha önce de belirtildiği gibi, satış bedelinin borca mahsup edilmesi işlemi istisna uygulamasına engel değildir.

Öte yandan satış işlemi ile ilgili olarak kurum tarafından 9.000 TL tutarında gider yapılmıştır. Bu giderin istisna kazanca isabet eden kısmı (%75'i) olan 6.750 TL ilgili hesap döneminde KKEG olarak dikkate alınmalıdır.

4.2.2. Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışlarından Kaynaklanan Zararın Kurum Kazancının Tespitinde Dikkate Alınıp Alınamayacağı

Yukarıda da belirtildiği üzere, KVK'nın 5/3'üncü maddesine göre; istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların istisna dışı kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dikkat edileceği üzere, Kanun maddesinde, oluşan bir zararın bu kapsamda kurumlar vergisi matrahından indirilememesi, bu zararın istisna kapsamındaki faaliyetlerden kaynaklanmasına bağlanmıştır. Örneğin, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler, teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri, yurt dışında yapılan inşaat, onarım faaliyetlerinden kaynaklanan zararlar bu kapsamda istisna dışı kurum kazancından indirilemeyecektir.

Taşınmaz veya iştirak hissesi satışından kaynaklanan zararların kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı konusuna bu yönüyle bakıldığında, öncelikle söz konusu işlemin istisna kapsamında bir faaliyet olup olmadığının ortaya konması gerekecektir. İstisna uygulamasına konu olabilecek bir taşınmaz veya iştirak hissesi satışı istisna kapsamındaki bir faaliyet değil, bir işlemdir. İstisna edilen kazanç, kurumların taşınmaz veya iştirak hissesi satış faaliyetlerinden elde edilen kazanç değil, arızı olarak gerçekleştirdikleri satışlardan elde edilen kazançlardır. Kaldı ki, taşınmaz ve menkul kıymet satışı faaliyetinde bulunan kurumların bu istisnadan yararlanmasına olanak yoktur. Dolayısıyla, bu satış işleminden kaynaklanan zararın, istisna kapsamındaki faaliyetlerden kaynaklanan bir zarar olduğunu kabul etmek mümkün değildir.

Öte yandan, söz konusu istisnanın uygulanması belli şartla bağlanmış olup, mükellefler bu şartları sağlamaları halinde ihtiyari olarak istisnadan yararlanacaklardır. Örneğin, satıştan doğan kazancın %75'lik kısmı özel bir fon hesabına alınmadığı takdirde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır. Veyahut satıştan doğan kazancın %75'i değil de daha düşük bir kısmı özel bir fon hesabına alındığı takdirde, fon hesabına alınmayan kısım için istisna uygulanmayacaktır. Bir başka ifadeyle, istisna uygulaması, mükelleflerin satıştan elde ettikleri kazancı özel fon hesabına aktarıp aktarmamalarına bağlıdır. Mükellefler çeşitli sebeplerle, satıştan doğan kazancı kısmen veya tamamen özel fon hesabına aktarmayarak istisna uygulamasından da kısmen veya tamamen faydalanmayabilirler.

Gerek, taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından kaynaklanan zararların **“istisna faaliyetlerden doğan zararlar”** tanımına girmemesi; gerekse, istisna uygulamasının mükelleflerin ihtiyarında olan bir takım şartlara bağlanmış olması hususları göz önünde bulundurulduğunda, taşınmaz ve iştirak hissesi satış işlemlerinden kaynaklanan zararların kurum kazancının tespitinde dikkate alınabileceği görüşündeyiz.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, konu hakkında vergi idaresinin görüşü aksi yöndedir. Her ne kadar söz konusu zararların indirilebileceğine dair daha önce verilmiş olan özelgeler olsa da²⁴ özellikle son dönemlerde verilen özelgelerde konu hakkındaki görüş netleştirilerek bu zararların %75'lik kısmının kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağı şeklinde görüş bildirilmiştir.

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

²⁴ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23.08.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.50./5014-353 – 074720 sayılı özelgesi.

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

5. YABANCI FON KAZANÇLARININ VE BU FONLARIN PORTFÖY YÖNETİCİLİĞİNİ YAPAN ŞİRKETLERİN VERGİSEL DURUMU

Kurumlar Vergisi Kanununa 6322 sayılı Kanun'un 35'inci maddesiyle "Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi" başlıklı 5/A maddesi eklenmiştir.

Bu maddede, yabancı fonlar ile bu fonların aracılık işlemlerini yürüten portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketlerin (portföy yöneticisi şirketler) vergisel durumları düzenlenmiştir. 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne, 7 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklenen "5.13" bölümü çerçevesinde konu ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

5.1. Yabancı Fonların Kazançlarına İlişkin Düzenlemeler ve Uygulama

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

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

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

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

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

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

5.1.1. Uygulamanın Şartları

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

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

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

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

5.1.1.2. Yabancı Fon İle Portföy Yöneticisi Şirket Arasındaki İlişkinin Bağımsız Olarak Faaliyet Gösteren Kişilerdeki Gibi Olması

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

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

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

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

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

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

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

5.1.2. Portföy Yöneticisi Şirketin Yabancı Fondan Elde Ettiği Kazançlar

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

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

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

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

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

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

6. SİNAİ MÜLKİYET HAKLARINDA KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASI

19.02.2014 tarih ve 28918 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6518 sayılı kanunun 82’nci maddesiyle kurumlar vergisi kanununa “Sınai mülkiyet haklarında istisna” başlıklı 5/B maddesi eklenmiştir. Buna göre;

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

- a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- c) Türkiye’de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,
- ç) Türkiye’de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların

patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,

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

(2) İstisnanın uygulanabilmesi için;

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

b) İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin 2'nci maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tek el niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması,

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

gerekmektedir.

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

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

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

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

(7) Birinci, üçüncü ve beşinci fıkralarda yer alan % 50 oranını ayrı ayrı ya da birlikte sıfıra kadar indirmeye, % 100'e kadar artırmaya, bu oranları sektörler ile birinci fıkrada yer alan gelir, kazanç ve iratlar itibarıyla ya da patent veya faydalı model belgesine göre farklılaştırmaya, üçüncü fıkrada yer alan % 100 oranını % 200'e kadar artırmaya, tekrar kanuni seviyesine indirmeye, beşinci fıkrada yer alan süreyi 1 yıla kadar indirmeye, tekrar kanuni seviyesine kadar çıkarmaya Bakanlar Kurulu; ikinci fıkranın (c) bendinde yer alan değerlendirme raporunun şekil, içerik, hazırlanması ile üçüncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye ve bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

7. 6486 SAYILI KANUN İLE GETİRİLEN BAZI VARLIKLARIN

EKONOMİYE KAZANDIRILMASINA İLİŞKİN DÜZENLEMENİN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASINA İLİŞKİN HÜKÜMLERİ

29.05.2013 tarih ve 28661 sayılı Resmi Gazete’te yayınlanan 6486 sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’un 13. maddesiyle, yurt dışındaki bazı varlıkların ekonomiye kazandırılması ile ilgili, Gelir Vergisi Kanununa geçici 85. Madde eklenmiştir. Söz konusu düzenlemeye ilişkin açıklamalar 11.06.2013 tarih ve 28674 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 1 seri no’lu Yurt Dışındaki Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğde yer almaktadır. Maddenin on ve on birinci fıkraları ile yurt dışından elde edilen bazı kazançlar, gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Buna göre;

Maddenin yürürlüğe girdiği 29/5/2013 tarihi ile 31/10/2013 tarihleri arasında elde edilen,

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin yurt dışında satışından doğan kazançlar,
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlardan elde edilen iştirak kazançları (kâr payları) ile

1/1/2013- 31/10/2013 tarihleri arasında elde edilen, yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen ticari kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Ayrıca, kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan ve maddenin yürürlüğe girdiği 29/5/2013 tarihinden 31/12/2013 (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilen kazançlar da bu istisna kapsamındadır.

İstisna uygulamasından yararlanabilmek için, Türkiye’de tam mükellef olarak vergilendirilen gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin (Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükellefler dahil),

- Yurt dışı iştirak kazancı,
- Yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı,
- Yurt dışı şube kazancı ile
- Yurt dışı tasfiye kazancını

31/12/2013 tarihine kadar Türkiye’ye transfer etmiş olması gerekmektedir.

Bu kazançların ilgili mevzuat çerçevesinde Türkiye’ye getirildiği, mükelleflerce kanaat verici belgelerle ispat edilecektir.

Yurt dışı istisna kazançların beyanına ilişkin aşağıdaki hükümlerin dikkate alınması gerekmektedir.

- 29/5/2013 tarihinden 31/10/2013 tarihine kadar elde edilen yurt dışı iştirak kazançları (kâr payları) ve yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar 2013 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edilerek istisnaya konu edilebilecektir.

- Yurt dışı şube kazançlarının 31/10/2013 tarihine kadar elde edilen kısmı hesaplanacak ve 2013 yılında geçici vergi dönemleri itibarıyla geçici vergi beyanına konu edilmiş olsa dahi, 2013 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edilerek istisnaya konu edilecektir.
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların, maddenin yürürlüğe girdiği 29/5/2013 tarihinden sonra gerçekleşen tasfiyelerinden doğan ve 31/12/2013 (bu tarih dahil) tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilen kazançları da ilgili olduğu dönemler itibarıyla yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

1/1/2013 tarihinden önce elde edildiği halde kayıtlara intikal ettirilmeyen ve beyan dışı bırakılan;

- Yurt dışı iştirak kazançları,
- Yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar,
- Yurt dışı şube kazançları ve
- Yurt dışı tasfiye kazançları

ile ilgili olarak bu istisna hükmünden yararlanılması mümkün değildir. Ancak, bu türden kazançların birinci bölümde yapılan açıklamalar çerçevesinde bankalara ya da vergi dairelerine bildirim veya beyanda bulunularak Türkiye’ye getirilme imkanı bulunmaktadır.

8.AVRUPA BİRLİĞİ ORGANLARI İLE AKDEDİLEN ANLAŞMALAR ÇERÇEVESİNDE SAĞLANAN HİBELERE İLİŞKİN DÜZENLEME

18.04.2013 tarih ve 28622 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6456 sayılı "Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile Gelir Vergisi Kanununa geçici 84.madde eklenmiştir. Madde hükmü aşağıda yer almaktadır;

"GEÇİCİ MADDE 84 – Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.

Birinci fıkra çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz."

Bilindiği gibi, gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hibe olarak sağlanan destek tutarları ticari kazancın bir unsuru olarak, bu hibelerle yapılan harcamalar ise niteliğine göre gider veya maliyet olarak dikkate alınmaktadır.

6456 sayılı Kanun'un 15'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 84' üncü madde ile Avrupa Birliği organları ile akdedilen sözleşmeler çerçevesinde sağlanan hibelerin gelir ve kurumlar vergisine tabi tutulmayarak tamamının ilişkili olduğu projelerde kullanılabilmesine imkân sağlanmaktadır. Bu uygulama, hibelerin verildiği projelerle sınırlı olup, söz konusu hibelerden herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarlar gelire dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, bu şekilde hibelerle finanse edilen yıllara sari inşaat ve onarım işleri dolayısıyla yapılacak hakediş ödemeleri ile serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmiştir.

ÜÇÜNCÜ KISIM

SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ

BİRİNCİ BÖLÜM

SAFİ KURUM KAZANCI

1. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinin 2 numaralı fıkrasında, kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu belirtilmiştir. Gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurları ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2'nci maddesinde yedi bent halinde sayılmıştır. Kurumlar vergisi mükelleflerinin, söz konusu gelir unsurlarından oluşan kazançları niteliğine bakılmaksızın ve toplu olarak "**kurum kazancı**" olarak adlandırılmaktadır.

KVK'nın 6'ncı maddesinde ise, kurumlar vergisinin "**safî kurum kazancı**" üzerinden hesaplanacağı belirtilmektedir. Safî kurum kazancını, belirli bir döneme ait mali hasılat ile yine aynı döneme ait mali giderler arasındaki fark olarak tanımlamak mümkündür. Hasılat kavramı ise kurum öz varlığında artma meydana getiren mal satış bedeli, hizmet bedeli, temettü, faiz, irat, tazminat gibi her türlü pozitif unsurlar olarak tanımlanabilir. Buna karşılık kurum öz varlığında artış meydana getiren ve fakat kurum ortak ve sahiplerince (sermaye konulması, zarar kapatılması gibi) öz sermayeye dahil edilmek üzere kuruma teslim olunan değerlerin hasılat kavramına dahil edilmesi mümkün değildir.

2. SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ

KVK'nın 6'nci maddesinin (2) numaralı fıkrasında; safî kurum kazancının tespitinde, GVK'nın ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı; ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, GVK'nın 59'uncu maddesinin son fıkra hükmünün de dikkate alınacağı belirtilmiştir.

GVK'nın 37'nci maddesinde ticari kazancın tanımı yapılmış; 38 ve 39'uncu maddelerinde ise bilanço esasında ve işletme hesabı esasında ticari kazancın tespit usulleri belirlenmiştir. Bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili 38'inci maddede, ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu belirtilmiş; işletme hesabı esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili 39. maddede ise ticari kazancın, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet fark olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca, 39'uncu maddenin parantez içi hükmünde, elde edilen hasılatın, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderlerin ise tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade ettiği belirtilmiştir.

GVK'nın söz konusu hükümlerinden anlaşılabacağı üzere, ticari kazancın tespitinde ve dolayısıyla safî kurum kazancının tespitinde "tahakkuk esası" geçerlidir. Buna göre, bir hasılat unsurunun gelir olarak dikkate alınabilmesi için tahsil edilmesi şart olmayıp alacak olarak tahakkuk etmesi yeterlidir. Benzer şekilde, yapılan bir harcamanın gider olarak dikkate alınabilmesi için ödenmiş olması şart olmayıp borç olarak tahakkuk etmesi yeterlidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 177'nci maddesinin (4) ve (5) numaralı bentlerine göre her türlü ticaret şirketleri ile kurumlar vergisine tabi olan diğer tüzel kişiler birinci sınıf tüccar olup bilanço esasına göre defter tutmak zorundadırlar. Buna ilave olarak, VUK'un 177'nci maddesinin (5) numaralı bent hükmüne göre, sermaye şirketleri ve kooperatifler dışında kalan kurumlar vergisi mükelleflerinden Maliye Bakanlığı'nca müsaade edilen mükelleflerin işletme hesabı esasında kazançlarını tespit edebilecekleri belirtilmiştir.

2.1. Bilanço Esasında Safi Kurum Kazancının Tespiti

GVK'nın 38'inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu belirtilerek, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

- İşletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği,
- İşletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı

hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, VUK'un değerlemeye ait hükümleri ile GVK'nın ticari kazancın tespitinde indirilecek giderlere ilişkin hükümlerine uyulması gerekmektedir.

2.2. İşletme Hesabı Esasında Safi Kurum Kazancının Tespiti

VUK'un 178/2'nci maddesi uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin işletme hesabı esasına göre defter tutmalarına Maliye Bakanlığı'nca müsaade edilebilmektedir.

İşletme hesabı esasında ticari kazancın tespiti, GVK'nın 39'uncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, işletme hesabı esasına göre ticari kazanç, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ile giderler arasındaki müspet farktır. Elde edilen hasılat, tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacakları; giderler ise, tediye olunan ve borçlanılan meblağları ifade eder. Emtia alım ve satımıyla uğraşanlarda ticari kazancın bulunması için hesap dönemi sonundaki emtia mevcudunun değeri hasılatı, dönem başındaki emtia mevcudunun değeri ise giderlere ilave olunur.

2.3. Zirai Faaliyetle Uğraşan Kurumlarda Safi Kurum Kazancının Tespiti

Zirai faaliyetle uğraşan kurumlar, safi kurum kazançlarını tespit ederken GVK'nın ticari kazancın tespiti ile ilgili hükümlerinin yanı sıra, hasılatın ve giderlerin tespitine dair özel düzenlemeler nedeniyle 59'uncu maddenin son fıkrası hükmünü de ayrıca dikkate alacaklardır.

GVK'nın 59'uncu maddesinin son fıkrasında, zirai kazancın bilanço esasına göre tespitinde, 56, 57 ve 58'inci madde hükümleri de göz önünde tutularak, ticari kazancın bu husustaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmektedir.

GVK'nın 56'ncı maddesinde, zirai işletme hesabı esasına göre hasılatın nelerden oluştuğu, 57'nci maddesinde zirai işletme hesabı esasında giderleri oluşturan unsurlar ve 58'inci maddesinde de hasılatı indirilemeyecek giderler düzenlenmiştir. Zirai faaliyetle

iştirak eden kurumların, kazançlarını tespit ederken bu hükümleri de göz önünde bulundurmaları gerekmektedir.

2.4. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarma İşlerinde Kurum Kazancının Tespiti

GVK'nın 42-44'üncü maddelerinde, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kazancın tespiti ve beyanı ile ilgili hükümler yer almaktadır. Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından bu kapsamına giren yıllara yaygın inşaat ve onarma işlerinin yapılması halinde, buna ilişkin safi kurum kazancının tespiti ve beyanında da söz konusu madde hükümlerinin de ayrıca dikkate alınması gerekmektedir.

GVK'nın 42'nci maddesine göre, birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat (dekapaj işleri de inşaat işi sayılır) ve onarma işlerinde kâr veya zarar işin bittiği yıl kati olarak tespit edilir ve tamamı o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterilir.

Kurumlarca yapılan inşaat ve onarım işinin, GVK'nın 42-44'üncü maddelerinde yer alan özel vergileme sistemine tabi tutulabilmesi için;

- Faaliyet konusunun inşaat ve onarım işi olması,
- İnşaat ve onarım işinin bir taahhüde bağlı olarak yapılması,
- İnşaat ve onarım işinin yıllara yaygın olması,

gerekmektedir.

Özel vergileme, yalnızca birden fazla takvim yılına taşan inşaat ve onarım işleri için söz konusudur. Aynı yıl içinde başlanılıp, yine aynı yıl içinde bitirilen inşaat ve onarım işlerinden ve özel inşaatlardan elde edilen kazançların vergilendirilmesi genel hükümlere göre yapılacaktır. Sözleşmesi uyarınca başladığı yılda bitmesi gereken fakat çeşitli nedenlerle inşaatın başladığı yılda bitmemesi durumunda, işin yıllara yaygın inşaat ve onarım işi olarak kabulü ve vergilemenin de buna göre yapılması gerekir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işi yapan kurumlar, işin devamı süresince o işle ilgili kâr-zarar beyan etmeyecekler; ancak her yıl itibarıyla kurumlar vergisi beyannamesi vereceklerdir. Beyanname ekinde verecekleri bilançonun aktifinde, devam eden inşaatlarla ilgili olarak yapılan giderler; pasifinde ise devam eden inşaatla ilgili olarak alınan istihkaklar yer alacaktır. Kati kâr-zarar ise ancak işin bitiminde belirlenecek ve bu hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

2.4.1. Müşterek Genel Giderlerinin Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarma işi yapan mükellefler, bu işlerine ait kayıtlarını ayrı bir defterde veya tutmakla yükümlü oldukları defterlerin ayrı sayfalarında göstermek ve kâr-zararlarını ayrı ayrı saptamak zorundadırlar. Hangi işle ilgili olduğu saptanamayan veya bütün işler için yapılan giderler ortak genel gider olarak kabul edilip yapılan işlere dağıtılacaktır.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde veya bu işlerin diğer işlerle birlikte yapılması halinde müşterek genel giderler aşağıdaki esaslara göre dağıtılır.

2.4.1.1. Yıl İçinde Birden Fazla İnşaat ve Onarım İşinin Birlikte Yapılması

GVK'nın 43'üncü maddesinin (1) numaralı bendinde, yıl içinde birden fazla inşaat ve onarım işinin birlikte yapılması durumunda, her yıla ait müşterek genel giderlerin, bu işlere ait **harcamaların** birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılacağı hüküm altına alınmıştır.

2.4.1.2. İnşaat ve Onarım İşlerinin Diğer İşlerle Birlikte Yapılması

GVK'nın 43'üncü maddesinin (2) numaralı bendinde, inşaat ve onarım işinin diğer işlerle birlikte yapılması durumunda müşterek genel giderlerin ne şekilde dağıtılacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre; inşaat ve onarım işlerinin diğer işlerle birlikte yapılması halinde, bu işlerin tümü için yapılan genel giderler, **bu işlere ait harcamalar ile diğer işlere ait satış ve hasılat tutarlarının** birbirine olan nispeti dahilinde dağıtılması gerekmektedir.

2.4.2. Amortismanların Dağıtımı

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerinde ya da bu işlerle birlikte diğer işlerin (örneğin; özel inşaat işlerinin, alım-satım işinin ya da nakliye işinin) birlikte yapılması halinde, ortaklaşa kullanılan makine, tesisat ve nakil vasıtaları gibi amortisman tabi kıymetlerin amortismanları; bunların her işte kullanıldığı gün sayısının, toplam olarak tüm işlerde çalıştığı gün sayısına oranlanması suretiyle dağıtım tabi tutulur.

Amortisman dağıtımında özellik gösteren durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir.²⁵

- Bir makine, tesisat veya taşıtın yıl içinde kullanılmadığı günlere ait amortismanları, önce genel giderlere kaydedilmeli daha sonra dağıtım tabi tutulmalıdır. Ancak bu yolla dağıtılacak amortismanlardan pay verilecek işlerin amortisman tabi iktisadi kıymetin kullanılabileceği işler olması gerekmektedir.

- Büro makineleri, mobilya ve mefruşat gibi iktisadi kıymetlerin amortismanları, genel giderlere atılarak dağıtımları buradan yapılmalıdır.

- Yıl içinde veya yıl sonunda alınan kıymetlerin alınmadan önceki döneme isabet eden amortisman kısmı, genel giderlere atılarak dağıtım buradan yapılmalıdır. Ancak, genel giderler yolu ile yapılacak dağıtımda da sadece bu sabit kıymetlerin kullanılabileceği işler dikkate alınmalıdır.

2.4.3. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Başlangıç Tarihi

GVK'nın 42'nci maddesi kapsamına giren işlerde, inşaat ve onarım işinin başlangıç ve bitim tarihi önem arz etmektedir.

İşin başlangıç tarihi olarak;

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

²⁵ Tuncel ATABEY, Gelir Vergisi Rehberi, Gelirler Kontrolörleri Derneği, 2010.

kabul edilir.

2.4.4. İnşaat ve Onarım İşlerinde İşin Bitim Tarihi

GVK'nın 44'üncü maddesi uyarınca inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi;

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

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

Geçici ve kesin kabul yönteminde yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde iş, geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarihte bitmiş sayılır. Elde edilen kazanç veya zarar, geçici kabul tutanağının idarece onaylandığı yılı izleyen Mart ayının 25'inci günü akşamına kadar beyan edilir.

Geçici kabulden kesin kabul tarihine kadar bu işle ilgili olarak yapılan giderler ile her türlü hasılat bu giderlerin yapıldığı veya hasılatın elde edildiği yılın kâr-zarar hesabına intikal ettirilir.

Geçici ve kesin kabul usulüne tabi olmayan işlerde işin fiilen tamamlandığı yıl, işin bittiği tarih olarak kabul edilir. Bu hallerde fiili bir ölçü söz konusu olup, her olay kendine ait özellikler taşıyabilir. Genel planda önem taşıyan unsur, inşası tamamlanan yapının, sahibinin istifade ve tasarrufuna sunulmuş olmasıdır.²⁶

İşin ifa edilerek son bulması için aşağıdaki şartların birlikte bulunması gerekir.

- İşin yapılmış olması,
- Yapılan işin teslim edilmiş olması,
- Yapılan işin kabul edilmiş olması gerekir.

2.5. Safi Kurum Kazancının Tespitinde Tahakkuk ve Dönemsellik İlkeleri

KVK'nın 6'nci maddesinin (2) numaralı fıkrasında; safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nın ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. GVK'nın ticari kazancın tarifinin yapıldığı 37'inci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu; bilanço esasında ticari kazancın tespiti ile ilgili 38'inci maddesinde ise, bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki olumlu fark olduğu belirtilmek suretiyle ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası benimsenmiştir. Ayrıca, VUK'un 192'nci maddesinin 4'üncü fıkrasında, "Aktif toplamı ile borçlar arasındaki fark, müteşebbisin işletmeye mevzu varlığını (Öz sermayeyi) teşkil eder." denilmekle ticari kazancın tespitinde tahsil esasının değil, tahakkuk esasının geçerli olduğu vurgulanmıştır.

²⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı Yayını, Ticari Kazançların Gerçek Usulde Vergilendirilmesi Rehberi 2012.

Dolayısıyla ticari kazanç niteliği taşıyan kurum kazancında da elde etme yönünden **tahakkuk** esası geçerlidir. Tahakkuk ise gelirin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmesi anlamına gelir. Gerek hasılat gerekse giderlerin hangi hesap dönemine ilişkin olduğunun tespiti açısından hasılatın tahsil edilip edilmediğinin, giderlerin ise ödenmiş olup olmadığının bir önemi yoktur.

Dönemsellik ilkesi 1 Seri Numaralı Muhasebe Uygulamaları Genel Tebliği'nde; işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanması olarak tanımlanmış olup gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve karların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlar karşılaştırılması bu kavramın gereğidir. Vergi Usul Kanunu'nun 174'üncü maddesinde "Defterler hesap dönemi itibarıyla tutulur. Kayıtlar her hesap dönemi sonunda kapatılır ve ertesi dönem başında yeniden açılır. Hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır." hükmüne yer verilmiştir. Ayrıca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 1, 38 ve 39'uncu maddeleri ile Vergi Usul Kanunu'nun 283 ve 287'nci maddelerinde vergilendirme açısından dönemsellik ilkesinin göz önünde bulundurulacağını belirten hükümlere yer verilmiştir.²⁷

Dönemsellik ilkesi gereği; işletmenin sınırsız faaliyet süreleri belli dönemlere bölünmekte, bu dönemlerin faaliyet sonuçları diğer dönemlerden bağımsız olarak tespit edilmekte, hasılat, gelir ve kârlar, aynı döneme ait maliyet gider ve zararlarla karşılaştırılmaktadır.

²⁷ Gelirler Kontrolörleri Derneği, a.g.e., sf. 219,220.

İKİNCİ BÖLÜM

İNDİRİLECEK GİDERLER

1. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinin giriş fıkrasında; ticarî kazanç gibi hesaplanan kurum kazancının tespitinde, mükelleflerin maddede sayılan giderleri de **ayrıca** hasılatтан indirebilecekleri belirtilmiştir.

Öte yandan, kitabın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere; belli bir hesap dönemdeki safi kurum kazancı, o dönemde kurum faaliyetleri sonucunda elde edilen gayri safi hasılatтан, söz konusu kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılan tüm giderlerin indirilmesi sonucu bulunur. KVK'nın 6'ncı maddesinin (2) numaralı bendi uyarınca safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alındığından, ticari kazançlarda safi tutara ulaşmak için GVK'nın 40'inci maddesinde gider olarak kabul edilen indirimler, kurumlar vergisi mükellefleri için de geçerli olacaktır.

Dolayısıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabilecekleri harcamaları; “GVK’ya Göre İndirilecek Giderler” ve “KVK’ya Göre İndirilecek Giderler” başlıkları altında incelemek gerekir.

2. GELİR VERGİSİ KANUNU’NA GÖRE İNDİRİLEBİLECEK GİDERLER

Ticari kazancın tespitinde indirimi kabul edilen giderler, GVK'nın 40'inci maddesinde 10 bent halinde sayılmıştır. Safi kurum kazancının tespitinde de dikkate alınabilecek bu giderler aşağıdaki gibidir.

- Kazancı elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler.
- Çalışanların yiyecek, giyecek, sigorta prim vb. giderleri.
- İşle ilgili zarar-ziyan ve tazminatlar.
- Seyahat ve ikamet giderleri.
- Taşıt giderleri.
- Ayni vergi, resim ve harçlar.
- Amortismanlar.
- İşverenlerce sendikalara ödenen aidatlar.
- Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları.
- Gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

2.1. Kazancı Elde Edilmesi ve İdame Ettirilmesi İçin Yapılan Genel Giderler

Genel giderler, yapılan faaliyetin maddi yapısı ile ilgili olmayan, her ne şekilde olursa olsun, bir ticari organizasyonun varlığı durumunda yapılması gerekli olan giderlerdir. Başka bir anlatımla, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nda tadadi şekilde belirlenen giderler dışında kalan ticari organizasyona bağlı olarak yapılan giderlerdir.

Ancak yapılan bir harcamanın bu kapsamda değerlendirilebilmesi için yapılan giderle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında açık bir nedensellik ilişkisinin bulunması gerekmektedir. Ayrıca, yapılan gider karşılığında gayrimaddi bir kıymet edinilmemelidir. Yapılan gider karşılığında gayrimaddi bir kıymet iktisap edilmesi durumunda amortisman uygulaması söz konusu olacaktır.²⁸

Bu kapsamda yapılan genel giderlerin vergi kanunları uyarınca kazançtan indirilebilmesi için, söz konusu giderlerin işin mahiyetine uygun bulunması ve işin genişliği ile orantılı olması gerekir.

2.1.1. İhracat, Yurt Dışında İnşaat, Onarma, Montaj ve Taşımacılık Faaliyetlerinde Bulunan Mükelleflerin Götürü Olarak Dikkate Alabilecekleri Giderler

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

Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yaptıkları giderlerden belgesi temin edilemeyenlerin, söz konusu faaliyetlerden elde edilen **hasılatın binde beşini aşmamak üzere** ticari kazançtan indirilmesi imkanını veren bir düzenlemedir. Dolayısıyla, götürü gider uygulamasından yararlanılabilmesi için öncelikle harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalmanın meydana gelmiş olması gerekmektedir.

İlgili Kanun maddesinin gerekçesinde açıkça belirtildiği üzere, götürü gider indirimi düzenlemesi ile amaçlanan, yurt dışında iş yapan mükelleflerin **belgeleyemedikleri harcamalarına karşılık olmak üzere**, bunları belli bir sınır dahilinde tevsik edici belge aranmaksızın, kurum kazancının tespitinde dikkate almalarını sağlamaktır. Zira gerekçede de belirtildiği gibi, ihracat ve yurt dışı taşımacılık faaliyetinde bulunan mükellefler ile yurt dışında inşaat işleri yapan müteahhitler, yabancı ülkelerde yaptıkları bazı harcamaları için belge almadıklarından, bunları masraf olarak göstermeleri mümkün olamayabilmektedir. Götürü gider indirimi ile de bu şekilde gider yaptığı halde bunları belgeleyemeyen mükelleflere söz konusu harcamalarını, belgeye dayandırmaksızın veya tevsik zorunluluğu olmaksızın, dikkate alma olanağı sağlanmaktadır.

Dolayısıyla, Kanun maddesinden ve de madde gerekçesinden açık şekilde anlaşılacağı üzere, götürü gider uygulamasından bahsedilebilmesi için, yurt dışında gerçekleştirilen söz konusu faaliyetler kapsamında yapılmış giderlerin olması gerekmektedir. Ancak, bu giderlerin yapıldığına ilişkin olarak mükellefin belgelendirme veya ispat yükümlülüğü yoktur. Başka bir ifadeyle, mükellefler yurt dışında söz konusu faaliyetler kapsamında belgesini temin edemediği bir takım giderler yapmış ise, bu giderlerini belli bir oransal had dahilinde, herhangi bir tevsik yükümlülüğü olmaksızın gider olarak dikkate alabilirler.

Ancak tekrar vurgulamak gerekir ki, götürü gider indirimi uygulamasında tevsik zorunluluğu olmamakla beraber, söz konusu giderlerin yapılmış olması gereklidir. Mükellefler, belgesini temin edemedikleri giderleri için bu uygulamadan yararlanacaklardır.

²⁸ Gelirler Kontrolörleri Derneği, **Kurumlar Vergisi Rehberi**, İstanbul 2005, sf. 234.

Haliyle, yurt dışında bu türden bir gider yapılmamış ise götürü gider indirimi de söz konusu olmayacaktır. Zira Kanun maddesinde ve gerekçesinde, götürü gider uygulamasından yurt dışında belgesi temin edilemeyen giderlere karşılık olmak üzere yararlanılacağı açık şekilde belirtilmiştir.

Götürü gider uygulaması ile ilgili ayrıntılı açıklamalara 194 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde²⁹ yer verilmiştir.

2.2. Çalışanların Yiyecek, Giyecek, Sigorta Prim vb. Giderleri

GVK'nın 40'ıncı maddesinin (2) numaralı bendi uyarınca; işyerinde çalışan hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya işyerinin müstemilatında;

- İaşe ve ibate giderleri,
- Tedavi ve ilaç giderleri,
- Sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına **ödenmiş** olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla),
- 27'nci maddede yazılı giyim giderleri,

kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Dikkat edileceği üzere, sigorta primleri ve emekli aidatlarının gider olarak dikkate alınabilmesi için bunların ödenmiş olması şartı aranmaktadır. Dolayısıyla tahakkuk etmiş olsa dahi, ödenmemiş olan sigorta primi ve aidatlarının gider olarak dikkate alınması mümkün değildir. Dolayısıyla, ilgili olduğu döneme bakılmaksızın sigorta primleri ve emekli aidatları hangi dönemde ödenmişler ise, o dönemde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, Aralık ayına ait sigorta primlerinin ertesi yılın Ocak ayında ödenmesi durumunda, bu primler dönemsellik ilkesi gereğince Aralık ayının gideri olarak dikkate alınabilecektir.

Diğer taraftan, parantez içi hükümden görüleceği üzere, işverenler tarafından hizmetli ve işçiler için ödenen sigorta primleri ve emeklilik aidatları;

- Prim ve aidatların geri alınmamak üzere ödenmiş olması,
- Ödemenin Türkiye'de kain bulunan sigorta şirketleri ile emekli ve yardım sandıklarına yapılması,
- Ödemenin yapıldığı emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz olmaları,

kaydıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Gider olarak dikkate alınabilecek giyim giderleri, GVK'nın 27'nci maddesinde sayılan giyecek giderleri ile sınırlanmış bulunmaktadır. Söz konusu maddenin (2) numaralı bendinde sayılan giyecekler ise; demirbaş olarak verilen, (resmi ve özel müesseselerce çalışanlara işin gereği olarak verilen ve bunların işten ayrılımları halinde geri alınan) giyim eşyalarıdır.

2.3. İşle İlgili Zarar, Zıyan ve Tazminatlar

²⁹ 07.03.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

GVK'nın 40'ıncı maddesinin (3) numaralı bendi uyarınca, işle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden **ödenen** zarar, ziyan ve tazminatlar, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Buna göre; zarar, ziyan ve tazminatların safi kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesi için;

- Ödenmiş olması
- Ticari faaliyetle ilgili olması,
- Sözleşmeye, yargı kararına veya kanun hükmüne bağlı olarak yapılmış olması,
- Mükellefin şahsi kusurundan kaynaklanmamış olması,

gerekmektedir.

İşletme sahibinin kusuru nedeniyle, gider yazılamayacak tazminatlar hakkında Maliye Bakanlığı özelgeleri ve yargı kararlarında yer alan bazı örnekler aşağıdaki gibidir.³⁰

- Kanunların aradığı niteliklere sahip olmadığı halde, işletme sahiplerince, istihdam edilen sürücünün neden olduğu kaza ile ilgili olarak ödenen tazminat,
- Kanunlar gereği trafiğe çıkması yasak olan bir aracın kazaya sebebiyet vermesi nedeniyle ödenen tazminat,
- Ağır ve Tehlikeli İşler Tüzüğüne aykırı hareketi nedeniyle 18 yaşından küçük işçinin uğradığı kazadan dolayı mahkeme kararına dayanarak ödenen tazminat,
- İşyerinde gerekli tedbirleri almamak suretiyle sebebiyet verilen iş kazası nedeniyle ödenen tazminat,
- Çalışmakta iken meslek hastalığı veya geçirdiği iş kazası sonucu emekliye ayrılan işçiler ve bunların ölümünü müteakip de varisleri tarafından açılan davalarla ilgili olarak verilen kararda müessesenin kusurlu bulunarak tazminat ödemeye hükmolunması durumunda, mahkeme kararına göre işçilere ödenen tazminatın müessesenin kusurlu bulunduğu orana tekabül eden kısmı.

2.4. Seyahat ve İkamet Giderleri

GVK'nın 40'ıncı maddesinin (4) numaralı bendine göre, işle ilgili ve yapılan işin önemi ve genişliği ile orantılı seyahat ve ikamet giderleri, seyahat amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olmak şartıyla kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmektedir.

Seyahat giderlerinin bu kapsamda gider olarak dikkate alınabilmesi için; yapılan seyahatin işle ilgili olması, seyahatin seyahat amacının gerektirdiği süreyi aşmaması ve seyahatlerin işletmenin iş hacmiyle orantılı olması gerekmektedir. Bu şartlara uygun şekilde, kurumların yöneticileri, temsilcileri, hizmet erbabı veya denetçileri tarafından yapılan seyahat ve ikamet giderleri kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir.

2.5. Taşıt Giderleri

GVK'nın 40'ıncı maddesinin (5) numaralı bendine göre; kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaktadır.

³⁰ Bünyamin ÖZTÜRK, Mustafa ÖZER; **Kurumlar Vergisi Rehberi**, 2. Baskı, Sayfa: 128.

Bu hüküm çerçevesinde kurumlar kiraladıkları veya işletmelerine ait olan ve işte kullandıkları araçlar için yaptıkları harcamaların tamamını kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabileceklerdir. Bu bent kapsamındaki giderler, genel olarak taşıtların tamir, bakım, yakıt, kasko, sigorta ve benzeri giderleridir.

2.6. Aynı Vergi, Resim ve Harçlar

GVK'nın 40'ıncı maddesinin (6) numaralı bendi uyarınca, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi resim ve harçlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilir. Bu giderlerin hasılatından indirilebilmesi için; vergi, resim ve harcın işletmeyle ilgili muamelelere ilişkin olması gerekir. Bununla birlikte işletme ile ilgili olmayan bu nitelikteki giderlerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Öte yandan, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesi hükmü uyarınca motorlu araçlardan sadece (II) sayılı tarifede yer alan Minibüs, Otobüs ve benzerleri, Kamyon, Kamyonet, çekici v.b. ile ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopterler ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar için ödenen motorlu taşıtlar vergisi gider olarak dikkate alınabilecek, bunun dışında kalan (I) ve (IV) sayılı tarifelerde sayılan taşıtlar (binek otomobili, panel vb.) için ödenen vergiler ise gider olarak dikkate alınamayacaktır.

2.7. Amortismanlar

GVK'nın 40'ıncı maddesinin (7) numaralı bendi hükmü uyarınca; Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar gider yazılabilmektedir.

Amortismanın konusu, VUK'un 313'üncü maddesinde hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddeye göre; işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269'uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin değerlendirilme ölçülerine göre tespit edilen değerinin, VUK hükümlerine göre yok edilmesi, amortisman konusunu oluşturmaktadır.

VUK'un 313'üncü maddesi hükmü uyarınca bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için belirli şartların varlığı gerekmektedir. Bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için gerekli olan şartlar şunlardır;

- İktisadi kıymetin işletmenin envanterine dahil olması,
- İktisadi kıymetin işletmede bir yıldan fazla kullanılması,
- İktisadi kıymetin yıpranma, aşınma ve değerden düşmeye maruz bulunması.

2.8. İşverenlerce Sendikalara Ödenen Aidatlar

GVK'nın 40'ıncı maddesinin (8) numaralı bendi hükmü uyarınca, işverenlerce, Sendikalar Kanunu hükümlerine göre sendikalara **ödenen** aidatlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak bu aidatların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi için ödenen aidatın bir aylık tutarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük tutarını aşmaması gerekmektedir. Sendika

aidatlarının, işyerinde işçilere ödenen çıplak ücretin bir günlük toplamını aşması halinde, aşan kısım gider olarak dikkate alınmayacaktır.

2.9. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

GVK'nın 40'ıncı maddesinin (9) numaralı bendi uyarınca, işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine **ödenen** katkı payları kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, bireysel emeklilik sistemine ödenen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınacak katkı paylarının toplamının, GVK'nın 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde belirlenen oran ve haddi aşması mümkün değildir. Buna göre indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödendiği ayda elde edilen ücretin %10'unu ve yıllık olarak da asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.

Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar 3 numaralı Gelir Vergisi Sirküleri'nde yapılmıştır.³¹

Öte yandan, GVK'nın 40'ıncı maddesinin (9) numaralı bendi **1.1.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere** 6322 sayılı Kanunla değiştirilmiştir. Dolayısıyla 2012 hesap dönemi için maddenin yukarıda belirtilen eski hali esas alınacaktır. Maddenin 1.1.2013 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe giren hali ise şöyledir:

"İşverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (İşverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen ve ücretle ilişkilendirilmeksizin ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacak katkı paylarının toplamı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz. Gerek işverenler tarafından bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları, gerekse bu Kanunun 63 üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı, ödemenin yapıldığı ayda elde edilen ücretin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamaz.)"

Bakanlar Kurulu bu oranı yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir"

Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar 85 seri numaralı Gelir Vergisi Sirküleri'nde yapılmıştır.³²

2.10. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Bağışlanan Gıda Temizlik, Giyecek ve Yakacak Maddelerinin Maliyet Bedeli

GVK'nın 40'ıncı maddesinin (10) numaralı bendi uyarınca; fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin **maliyet bedeli** kurum kazancının tespitinden gider olarak dikkate alınabilecektir.

Gıda bankacılığı; kişi, kurum ve kuruluşların elinde bulunan ihtiyaç fazlası gıda maddelerinin fakir vatandaşlara dağıtılmasını sağlayacak organizasyonu yürütecek faaliyetler olup, bu faaliyeti sevk ve idare etmek amacıyla kurulan bankalara ise gıda bankaları adı verilmektedir.

³¹ 13.08.2003 tarih ve GVK-3/2003-3/Bireysel Emeklilik Sistemi-1 sayılıdır.

³² 23.10.2012 tarih ve GVK-85/2012-7/Bireysel Emeklilik Sistemi-4 sayılıdır.

Konuya ilişkin usul ve esaslar 251 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.³³

3. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER

KVK'nın 8'inci maddesinde, kurumlar vergisi mükelleflerinin ticari kazanç gibi hesaplanan safi kurum kazançlarının tespitinde, GVK'nın 40'ıncı maddesinde belirtilenlerin yanı sıra ayrıca hasılatтан indirebilecekleri giderler düzenlenmiştir. Buna göre, aşağıda belirtilen giderler hasılatтан indirilebilecektir.

- Menkul kıymet ihraç giderleri,
- Kuruluş ve örgütlenme giderleri,
- Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı,
- Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Sigorta ve reasürans şirketlerince ayrılan teknik karşılıklar.

3.1. Menkul Kıymet İhraç Giderleri

KVK'nın 8'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasının (a) bendine göre, ihraç edilen menkul kıymetlere ilişkin tüm giderler hasılatтан indirilebilecektir. Bu giderler arasında senetlerin kağıt ve basım giderlerini, mahkeme, noter ve diğer tasdik ve tecil giderlerini, damga resmini ve ihraç dolayısıyla ödenen sair harç ve resimleri, ihraç dolayısıyla bankalara verilen komisyonları, hisse ve tahvil senetlerinin borsaya kaydı için yapılan giderleri ve bunlara benzer diğer her türlü giderleri örnek olarak saymak mümkündür.

Madde kapsamına giren giderler tek tek sayılmayarak menkul kıymet ihracında ortaya çıkabilecek farklı giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider sayılmasının önüne geçilmiştir.

Öte yandan, KVK'nın 5/3'üncü maddesinde “İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez.” hükmüne yer verilmiş olup bu hüküm, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı arttırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir.

Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermaye artışı sırasında çıkarılan payların itibari değeri üzerinde bir bedelle satılması halinde, elde edilen emisyon prim kazançları kurumlar vergisinden istisna olduğundan, bu kapsama giren menkul kıymet ihraç giderlerinin sadece söz konusu istisna kazanç tutarının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün olup, kurumlar vergisine tabi diğer kazançlarından ise indirilmesi mümkün değildir.

3.2. Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri

³³ 21.03.2004 tarih ve 25409 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Maddenin 1'inci fıkrasının (b) bendi uyarınca, kurumların kuruluşları sırasında yapılan; ana sözleşmenin hazırlanması, kuruluş genel kurul toplantılarının yapılması, tanıtma ve reklam gibi kuruluş ve örgütlenmeye ilişkin bir takım giderlerin kurum kazancından indirilebilmesi mümkündür.

İlk tesis ve taazzuv giderleri (kuruluş ve örgütlenme giderleri), VUK'un 282'nci maddesinde kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması ya da işlerin devamlı olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler olarak tanımlanmıştır. Söz konusu madde uyarınca, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir. Dolayısıyla mükellefler kuruluş ve örgütlenme giderlerini aktifleştirerek VUK'un 286'ncı maddesi hükmü uyarınca mukayyet değeri üzerinden eşit miktarlarda beş yıl süreyle amortisman yoluyla itfa edilecekler veya KVK'nın 8/1-b maddesi uyarınca doğrudan gider olarak dikkate alabileceklerdir.

Kuruluş ve örgütlenme giderlerine örnek olarak aşağıdaki harcamalar verilebilir.

- İş ve piyasa etüd giderleri,
- Şirket esas mukavelesinin hazırlanması için yapılan giderler,
- Kuruluşla ilgili seyahat giderleri,
- Ayni sermaye konulması halinde, ayni sermaye ile ilgili ekspertiz için ödenen mahkeme harçları ve bilirkişi ücretleri,
- Kuruluş genel kurul toplantısı için yapılan giderler.
- İşçi ve personelin eğitim giderleri,
- Tecrübe imalatı giderleri,
- Tanıtma ve reklâm giderleri,
- Mahkeme, noter, tasdik ve tescil giderleri,
- Kurumun hukuki kuruluşunu tamamladığı günden normal faaliyetin başladığı ana kadar yapılan genel idare gideri niteliğindeki giderler.

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

Genel kurul toplantıları için yapılan harcamaların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin genel kurul toplantıları için yapacakları giderler; ilan ve posta giderleri, toplantı salonu kira bedeli ve benzeri giderlerden oluşur. Ancak genel kurul üyelerinin, toplantıya katılmak için yaptıkları giderlerin, kurumlarca karşılanırsa dahi gider kaydedilmesi mümkün değildir. Çünkü bu tür giderler genel kurul yapan kuruma ait giderler olmayıp, ortakların kuruma koydukları sermayelerinin idaresi ile ilgili giderlerdir.

Genel kurul toplantılarında, genel kurul üyelerinin ağırlanmaları ile ilgili giderler, genel örf ve adetlere uygun temsil ve ağırlama gideri niteliğinin ötesine geçmemek koşuluyla gider kaydedilebilir.

Ayrıca birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye aşamalarında yapılan bu türden giderler de kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

3.4. Sermayesi Paylara Bölünmüş Komandit Şirketlerde Komandite Ortağın Kâr Payı

Kanun'un 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (ç) bendinde sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde **komandite ortağın** kâr hissesinin, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kurumlar vergisi matrahı, şirket kazancından, komandite ortaklara düşen pay dışında kalan tutardır. Komandite ortakların şirket kârından aldıkları pay, GVK'nın 37'nci maddesi hükmü uyarınca şahsi ticari kazanç hükmündedir ve dolayısıyla gelir vergisine tabidir.

Bu nedenle, söz konusu payın şirket bünyesinde ayrıca kurumlar vergisine tabi tutulmaması için komandite ortağın kâr hissesi gider olarak hasılatından indirilebilecektir.

3.5. Katılım Bankalarının Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları

Kanun'un 8'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (d) bendinde, katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr paylarının, kurum kazançlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, katılım bankalarının faizsiz olarak kredi temin etmeleri karşılığında yaptıkları kâr payı ödemeleri, finansman gideri niteliğinde olduğundan söz konusu giderler, GVK'nın 40'ıncı maddesinin (1) numaralı bendi uyarınca gider olarak dikkate alınabilecektir.

Ayrıca, diğer kurumlar vergisi mükelleflerin katılım bankalarından sağladıkları bu nitelikteki krediler için hesapladıkları finansman giderleri de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider mahiyetinde olduğundan, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

3.6. Sigorta ve Reasürans Şirketleri Tarafından Ayrılan Teknik Karşılıklar

Madenin 1'inci fıkrasının (e) bendinde, sigorta ve reasürans şirketlerinde bilanço gününde hükmü devam eden sigorta sözleşmelerine ait ayrılacak teknik karşılıkların bent metninde yer alan hesaplama ve şartlar dikkate alınarak kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu bent hükmüne göre, sigorta ve reasürans şirketlerinin gider olarak dikkate alabilecekleri teknik karşılıkları şunlardır:

- Muallak Hasar ve Tazminat Karşılıkları,
- Kazanılmamış Prim Karşılıkları,
- Hayat Sigortalarında Matematik Karşılıklar,
- Dengeleme Karşılığı.

Bununla birlikte, bir bilanço döneminde ayrılan sigorta teknik karşılıklarının ertesi bilanço döneminde aynen kâra nakledilmesi gerekmektedir.

14.06.2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’nun³⁴ 45’inci maddesi ile 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu³⁵ yürürlükten kaldırılmıştır. Daha önce 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanunu’nun 25’inci maddesinde düzenlenen teknik karşılıklar; 5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’nun ise 16’ncı maddesinde düzenlenmiştir.

5684 sayılı Sigortacılık Kanunu’nun “Teknik Karşılıklar” başlıklı 16’ncı maddesinde; sigorta ve reasürans şirketlerinin ayırmak zorunda oldukları karşılıklar arasında muallak hasar ve tazminat karşılıkları, kazanılmamış prim karşılıkları ve hayat sigortalarından matematik karşılıklar sayılmakla beraber deprem hasar karşılıkları ise sayılmamıştır. Söz konusu Kanunun geçici 5’inci maddesi hükmüne göre; bu Kanunla mülga 7397 sayılı Sigorta Murakabe Kanununun 25’inci maddesi uyarınca ayrılan deprem hasar karşılıklarının, bu Kanunun yürürlüğe girmesini izleyen üç ay içinde ihtiyarî yedek akçelere devrolunması gerekmektedir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde, yukarıda sayılan teknik karşılıkların gider olarak dikkate alınabilmesi için aranılan şartlar ve bu karşılıkların hesaplanması ile ilgili geniş açıklamalara ve örneklerle yer verilmiştir.

4. İNDİRİLECEK GİDERLERE İLİŞKİN DİĞER KANUNLARDA YER ALAN HÜKÜMLER

4.1. Vergi Usul Kanunu Hükümlerine Göre İndirilebilecek Giderler

4.1.1. Gayrimenkul Alımında Gerçekleşen Giderler

Vergi Usul Kanunu’nun 269’uncu maddesine göre iktisadi işletmelere dahi gayrimenkuller maliyet bedeli ile değerlendirilmekte olup; bu maddeye göre, aynı zamanda aşağıda yer alan iktisadi kıymetler de gayrimenkul gibi değerlendirilmektedir.

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

Kanunun “*Gayrimenkullerde maliyet bedeline gider giderler*” başlıklı 270’inci maddesinin son fıkrasında, mükelleflerin; noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak alım ve özel tüketim vergilerini maliyet bedeline ithal etmekte veya genel giderler arasında göstermekte serbest oldukları hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla söz konusu harcamaların, ilgili oldukları iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenmesi mümkün olduğu gibi, bunların doğrudan gider olarak dikkate alınması da mümkündür.

Örnek vermek gerekirse, satın alınan bir taşıt için ödenen özel tüketim vergisi, söz konusu taşıtın maliyet bedeline eklenerek VUK hükümleri çerçevesinde amortisman yoluyla itfa edilebilir. Ancak bu bir zorunluluk olmayıp, söz konusu ÖTV tutarı ilgili olduğu hesap döneminde doğrudan gider olarak da dikkate alınabilir.

³⁴ 14.06.2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

³⁵ 30.12.1959 tarih ve 10394 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

4.1.2. Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı

VUK'a göre, gerçekleşen veya gerçekleşmesi beklenen fakat miktarı kesin olarak bilinmeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetinde olan belli bazı zararları karşılamak amacıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir.

VUK'un 323'üncü maddesinde şüpheli alacaklar düzenlenmiş olup, bu maddede yer alan düzenleme uyarınca şüpheli hale geldiği kabul edilen alacaklar için değerleme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılması mümkündür. Ayrılan bu karşılığa ilişkin gider, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla, aşağıdaki alacaklar şüpheli alacak sayılır.

1- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar,

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

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktar için ayrılır.

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

4.1.3. Değersiz Alacaklar

Yargı kararına veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline imkan olmayan alacaklar değersiz alacak olarak kabul edilmektedir. VUK'un 322'nci maddesine göre bir alacağın değersiz alacak sayılarak gider kaydedilebilmesinin şartları aşağıdaki gibidir.

- Alacak, bilanço veya işletme hesabı esasına göre defter tutan ticari veya zirai kazançla iştigal eden işletmelere ait olmalıdır.
- Alacak ticari işle veya işletmeyle ilgili olmalıdır
- Alacağın tahsili, kazai bir hükme (yargı kararı) veya kanaat verici bir vesikaya göre imkansız hale gelmelidir.
- Alacak ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve devam ettirilmesi ile ilgili olmalıdır.

Kanaat verici vesikalara örnek olarak aşağıdakilerin verilmesi mümkündür.

- Konkordato anlaşması,
- Borçlunun miras bırakmadan ölümü ve mirasçıların mirası reddettiğini gösteren belge,
- Borçlunun yurt dışına kaçması ve haciz edilebilecek malı olmadığını gösterir belge,
- Alaktan vazgeçildiğini gösteren mahkeme tutanakları
- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını gösteren icra memurluğu yazısı.

4.1.4. Reeskont Giderleri

İktisadi işlemlere dahil senetli borç ve alacakların reeskonta tabi tutulması işlemleri, Vergi Usul Kanunu'nun 281 ve 285'inci maddelerinde düzenlenmiştir.

Reeskont, vergilendirmede dönemsellik ilkesinin bir uygulaması olup, işletme aktifinde veya pasifinde yer alan alacak ve borç senetlerinin değerleme günündeki gerçek değerine indirgenmesidir. Bu suretle, vadesi sonraki hesap dönemlerinde dolacak olan alacak veya borç senetlerinden kaynaklanacak vade farklarının değerleme yapılan döneme ait olan kısmı bu dönemde dikkate alınmış olacaktır.

Bankalar, bankerler ve sigorta şirketleri dışında kalan ve bilanço esasına göre defter tutan mükellefler için reeskont işlemi ihtiyaridir.

Reeskont ayrılabilmesi için aşağıdaki şartların sağlanmış olması gerekir.

- Alacak veya borç senede bağlı olmalıdır.
- Senet bilançoda yer almalıdır.
- Senet kazancın elde edilmesine yönelik olmalıdır.
- Senet, vade içermelidir ve vadesi değerleme günü itibariyle gelmemiş olmalıdır.

Yukarıdaki şartlara uygun olarak, işletmenin aktifine kayıtlı alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulması sonucu hesaplanacak reeskont faiz gideri kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, alacak senetlerini reeskont işlemine tabi tutan mükelleflerin, aynı şekilde borç senetleri için de reeskont hesaplamaları ve hesapladıkları reeskontu gelir olarak kaydetmeleri gerekmektedir. Ayrıca, kısmi reeskont işlemi yapılması mümkün değildir. Örneğin; alacak senetlerinin bir kısmı reeskonta tabi tutulurken, diğer kısmının tutulmaması mümkün değildir.

Öte yandan, hesap dönemi sonu itibariyle reeskont faiz gideri olarak ilgili dönem kazancından düşülen meblağlar, ertesi dönemin başında aynen gelir olarak kaydedilecektir.

4.2. Katma Değer Vergisi Kanunu Hükümlerine Göre İndirilebilecek Giderler

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun "Vergi İndirimi" başlıklı 29'uncu maddesine göre; mükellefler vergiye tabi işlemler üzerinden hesapladıkları katma değer vergilerinden, yüklendikleri katma değer vergisini indirim konusu yapabilmektedirler.

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinde ise yüklenilen vergilerin bir kısmının indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir. Söz konusu madde uyarınca indirim konusu yapılamayacak katma değer vergileri şunlardır;

a- Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi,

b- Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekilde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere işletmelere ait binek otomobillerin alış vesikalarında gösterilen katma değer vergisi,

c- Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığı'nın yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait katma değeri vergisi,

d- Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değeri vergisi.

KDV Kanunu'nun 58'inci maddesinde, mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değeri vergisi ile mükelleflerce indirilebilecek nitelikte olan katma değeri vergilerinin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği belirtilmiştir. Bu hükmünden, indirilemeyecek katma değeri vergisinin gider olarak kabul edilebileceği anlaşılmaktadır. Kaldı ki, 1 seri numaralı Katma Değeri Vergisi Genel Tebliği'nde de işin mahiyetine göre indirilemeyecek katma değeri vergisinin gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla KDV Kanunu hükümlerine göre hesaplanan KDV'den indirilmesi kabul edilmeyen KDV'lerin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür. Ancak, KDV Kanunu'nun 30/d maddesinde yer alan, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'na göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değeri vergisinin ise kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği tabiidir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

KABUL EDİLMİYEN İNDİRİMLER

1. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun “Kabul edilmeyen indirimler” başlıklı 11’inci maddesinde, kurumlar vergisi matrahının hesaplanması sırasında matrahtan indirilmesine izin verilmeyen giderler sıralanmıştır.

KVK’nın 11’inci maddesi, GVK’nın gider kabul edilmeyen ödemelerle ilgili 41’inci maddesine paralel olarak düzenlenmiştir. Bir başka ifadeyle, GVK’da düzenlenmiş olan indirilemeyecek giderlerden kurumlar ile ilgili olanlara KVK’da ayrıca yer verilmiştir. Bununla beraber, GVK’nın 41’inci maddesinin son fıkrasında, eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarının teşebbüs sahibi sayılacakları belirtilmiş ve böylelikle maddede düzenlenen indirilemeyecek giderlerden bazılarının eshamlı komandit şirketler açısından uygulanabilmesi sağlanmıştır. Buna göre, eshamlı komandit şirketlerin komandite ortaklarının kendileri ile aile fertlerine yapılacak bir takım ödemelerin kurum hasılatından indirilmesi mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla, GVK’nın 41’inci maddesinde yer alan giderler kurumlar vergisi mükellefleri arasında işlerliğini, sadece eshamlı komandit şirketlerde komandite ortakların kendileri ile aile fertlerine yapılacak ödemelerin kurum hasılatından indirilememesinde göstermektedir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükelleflerinin matrahtan indiremeyecekleri harcamalarla ilgili olarak diğer kanunlarda da hükümler bulunmaktadır. Aşağıdaki bölümlerde, KVK hükümlerine göre kabul edilmeyen indirimlerle ilgili açıklamalara yer verildikten sonra, diğer kanunlarda yer alan konu ile ilgili hükümlere değinilmiştir.

2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYARINCA KABUL EDİLMİYEN İNDİRİMLER

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11’inci maddesine göre aşağıda sıralanan giderlerin, kurumlar vergisi matrahının tespiti sırasında indirilmesine izin verilmemektedir.

- Öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler,
- Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler,
- Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar,
- Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler,
- Hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları ile vergi cezaları ve gecikme zamları,
- Menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar,
- İşletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayan deniz ve hava taşıtlarına ilişkin giderler ve amortismanlar,
- Kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan tazminat giderleri,
- Basın yoluyla işlenen fiillerden dolayı ödenen tazminatlar,
- Alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderleri.

2.1. Öz Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faizler

KVK'nın 11'inci maddesinin (1-a) bendine göre, öz sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizler gider olarak kabul edilemez.

Bentte yapılan bu düzenleme, kurumun ortak veya sahiplerinin, işletmeye koydukları sermayenin kâr payı haricinde nemalandırılmasının mümkün olmaması esasına dayanmaktadır. Her ne şekilde olursa olsun, sermaye üzerine faiz hesaplanıp tahakkuk ettirildiğinde veya ödendiğinde söz konusu faizlerin gider olarak hasılatından indirilmesi mümkün değildir.

2.2. Örtülü Sermaye Üzerinden Ödenen veya Hesaplanan Faiz, Kur Farkları ve Benzeri Giderler

KVK'nın 11'inci maddesinin (1-b) bendinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan **faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin** kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak kabul edilemeyeceği hükmü yer almaktadır.

Görüleceği üzere, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlere ek olarak, kur farkları ve benzeri giderler de kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek giderler arasında sayılmıştır.

Mülga 5422 sayılı KVK'da yalnızca örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faizlerin kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak kabul edilemeyeceği hükmü yer almakta iken, 5520 sayılı KVK'da ise faizlerin yanı sıra kur farkları ve benzeri giderler de kurum kazancının tespitinde indirilemeyecek gider unsurları olarak sayılmış; bu şekilde indirimi kabul edilmeyecek gider unsurlarının kapsamı geniş tutulmuştur.

Örtülü sermaye, Kanun'un 12'nci maddesinde düzenlenmiş olup konu hakkındaki ayrıntılı açıklamalara Kitabın ilgili bölümünde yer verilmiştir.

2.3. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Olarak Dağıtılan Kazançlar

KVK'nın 11'inci maddesinin (1-c) bendine göre; transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bir başka deyişle, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı, Kanun'un 13'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara Kitabın ilgili bölümünde yer verilmiştir.

2.4. Yedek Akçeler

KVK'nın 11'inci maddesinin (1-ç) bendi ile, yapısı itibarıyla maddede sayılan diğer gider unsurlarından farklılık gösteren yedek akçeler, kabul edilmeyen indirimler arasında gösterilmiştir. Esasında, yedek akçeler gider niteliğinde değildir. Yedek akçeler; şirket kârından dağıtılmayarak, belli bir amacı gerçekleştirmek ya da ileride doğabilecek riskleri karşılamak amacıyla ayrılan fonlardır. Yedek akçe ister belli bir amacı gerçekleştirmek,

isterse meydana gelecek riskleri karşılamak için ayrılınsın, kârın dağıtılmayıp işletme bünyesinde alıkonulan kısmını ifade eden ve işletmenin öz varlığını arttıran bir unsurdur.

Yedek akçelerin bir kısmı kanuni zorunluluğa dayanarak, bir kısmı da isteğe bağlı olarak ayrılır. Ayrılan yedek akçeler ister kanuni yedek akçe, isterse ihtiyari yedek akçe olsunlar vergi matrahından indirilemez. Bir başka deyişle, yedek akçeler vergilendirilecek kurum kazancına dahildirler.

Bendin parantez içi hükmü ile Türk Ticaret Kanunu'na, kurumların kuruluş kanunlarına, tüzüklerine, ana statülerine veya sözleşmelerine göre safi kazançtan ayırdıkları tüm yedek akçeler ile Bankacılık Kanunu'na göre ayrılan **genel karşılıkların** bu bent kapsamında olduğu açıkça belirtilmiş ve bunların gider olarak indirimi kabul edilmemiştir.

Bankacılık Kanunu'na göre ayrılan **özel karşılıklar** ise bankalarca gider yazılabilecektir. 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 53'üncü maddesine göre; bankalar, krediler ve diğer alacaklarla ilgili olarak, doğmuş veya doğması muhtemel zararların karşılanması ve bunlar dışında kalan varlıkların değer azalışları için yeterli düzeyde karşılık ayrılması mecburiyetindedir. Bu madde uyarınca, krediler ve diğer alacaklarla ilgili olarak ayrılan özel karşılıkların tamamı, ayırdıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilir.

2.5. Hesaplanan Kurumlar Vergisi ile Her Türlü Para Cezaları, Vergi Cezaları ve Gecikme Zamları

KVK'nın 11'inci maddesinin (1-d) bendine göre, aşağıda sayılanlar kanunen kabul edilmeyen giderler niteliğindedir.

- Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre hesaplanan kurumlar vergisi,
- Her türlü para cezaları (Trafik cezaları vb.),
- Vergi cezaları (Usulsüzlük, özel usulsüzlük, vergi ziyaı cezaları),
- 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) hükümlerine göre ödenen cezalar,
- 6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre ödenen gecikme zamları ve faizleri,
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na göre ödenen gecikme faizi ile pişmanlık zammı.

6183 sayılı AATUHK hükümlerine göre tecil edilen vergilere ilişkin tecil faizleri de bu kapsamda olup kurum kazancından gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

2.6. Menkul Kıymetlerin İtibari Değerlerinin Altında İhracından Doğan Zararlar

KVK'nın 11'inci maddesinin (1-e) bendine göre; kanunlarla veya kanunların verdiği yetkiye dayanarak tespit edilen hadler saklı kalmak kaydıyla, menkul kıymetlerin itibari değerlerinin altında ihracından doğan zararlar ile bu menkul kıymetlere ilişkin olarak ödenen komisyonlar ve benzeri her türlü giderler kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacaktır.

2.7. İşletmenin Esas Faaliyet Konusu ile İlgili Olmayan Deniz ve Hava Taşıtlarına İlişkin Giderler ve Amortismanlar

KVK'nın 11'inci maddesinin (1-f) bendine göre; kiralama yoluyla edinilen veya işletmede kayıtlı olan; yat, kotra, tekne, sürat teknesi gibi motorlu deniz taşıtları ile uçak ve helikopter gibi hava taşıtlarından **işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olmayanların** giderleri ile amortismanlarının kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Motorlu deniz taşıtları, uçak ve helikopter gibi hava taşıtları ile ilgili giderlerin ve amortismanların kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması, bu araçların işletmenin esas faaliyet konusu ile ilgili olup olmadığına bağlıdır. İşletmenin esas faaliyet konusu, kurumun ana sözleşmesine göre değil, fiilen yapılan faaliyete göre tespit edilmelidir. 180 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, şirket sözleşmesinde turizm faaliyeti sayılmış olsa bile fiilen bu faaliyeti yürütmeyen bir kurumun aktifinde kayıtlı yata ilişkin giderleri ve amortismanları kanunen kabul edilen gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir. Ayrıca, söz konusu yatın devamlılık arz etmeyecek şekilde turistlerin gezdirilmesinde kullanılması durumunda bile, giderlerin ve amortismanların kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacağı aynı tebliğde belirtilmiştir.

2.8. Kurumun Kendisinin, Ortaklarının, Yöneticilerinin ve Çalışanlarının Suçlarından Doğan Tazminat Giderleri

KVK'nın 11'inci maddesinin (1-g) bendine göre; kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderlerinin indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir. Ancak, işletmenin ticari faaliyetlerine ilişkin sözleşmelerde cezai şart olarak konulan tazminatlar, bu bendin kapsamına dahil edilmediğinden anılan sözleşmelere göre ödenen tazminatlar gider olarak indirilebilecektir.

Kanun maddesinde yer alan **“suç”** kavramından aynı zamanda **“kusur”**un da anlaşılması gerekir. İlgili maddenin gerekçesinde, kurumun ve bentte sayılan diğer kişilerin **kusurlarından** doğan tazminatların, işle ilgili olsa dahi kurum kazancından indirilemeyeceği açıklaması yer almaktadır. Dolayısıyla, kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından veya kusurlarından doğan maddi ve manevi tazminat giderlerinin indirim olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Yukarıda bahsedilen kişilere atfedilemeyen kusur veya suçlardan kaynaklanan maddi ve manevi tazminatların ise, işle ilgili olması şartıyla genel hükümler çerçevesinde indirilmesine engel yoktur.

Kısmi kusur söz konusu olması halinde ise, ödenen tazminatın kusur isnat edilebilen kısmı gider olarak dikkate alınamayacak, kalan kısmı ise gider olarak indirilebilecektir.

2.9. Basın Yoluyla İşlenen Fiillerden Dolayı Ödenen Tazminatlar

Kanun'un 11'inci maddesinin (1-h) bendine göre; basın yoluyla işlenen fiillerden veya radyo ve televizyon yayınlarından doğan maddi ve manevi zararlardan dolayı ödenen tazminat giderlerinin indirimi kabul edilmeyecektir.

2.10. Alkol ve Alkollü İçkiler ile Tütün ve Tütün Mamullerine Ait İlan ve Reklâm Giderleri

KVK'nın 11'inci maddesinin (1-1) bendinde; her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'sinin kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilmeyeceği belirtilmiş ve Bakanlar Kurulu'na bu oranı % 100'e kadar artırmaya veya sıfıra kadar indirme yetkisi verilmiştir.

90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile söz konusu oran **sıfır** olarak tespit edilmiştir. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili BKK yönünden alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklâm giderlerinin kurum kazancından indirilmesine engel yoktur.

Ancak, 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanun'da Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun³⁶ ile değiştirilen, 4207 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin 11. fıkrasında *"193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41' inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderleri gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak gösterilemez."* denilmektedir. Söz konusu madde Kanun'un yayım tarihi olan 19.01.2008 tarihinden 4 ay sonra, yani **19.05.2008** tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Söz konusu giderlerin kurumlar vergisi karşısındaki durumu ile ilgili olarak, 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 6'ncı bölümünde yapılan açıklama ile 1 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin ilgili kısmı Kanun hükmüne paralel olarak değiştirilmiştir.

2 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 6'ncı bölümünde, 5727 sayılı Kanunla yapılan değişikliğe atıfta bulunularak, 19.05.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, **her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait** ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı açıklaması yapılmıştır.

2 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin söz konusu düzenlemeyi içeren 6'ncı bölümünün iptali ve yürütmesinin durdurulması istemiyle açılan dava sonucunda, Danıştay tarafından Tebliğ'de yer alan düzenlemenin, **her türlü alkol ve alkollü içkilere ait** ilan ve reklam giderleri yönünden yürütmesinin durdurulması kararı verilmiştir.³⁷ Danıştay'ın söz konusu kararında; tamamen **tütün ve tütün mamulleriyle ilgili** düzenlemeler içeren bir kanunda yer alan söz konusu kısıtlamanın **alkol ve alkollü içkilere ait** ilan ve reklam giderlerini kapsadığının düşünülmemeyeceği, bu nedenle dava konusu düzenlemenin (2 no.lu KV Genel Tebliğinin 6. bölümü) 4 ve 6. paragraflarında **alkol ve alkollü içkilere ait** ilan ve reklam giderlerinin de kısıtlama kapsamında olduğunun belirtilmesinin açıkça kanuna aykırı olduğu açıklamasına yer verilmiştir. Yürütmeyi durdurma kararından sonra Danıştay 4.Dairesi Başkanlığının 25.10.2010 tarih ve Esas No:2008/3758, Karar No:2010/5217 sayılı Kararı ile iptal tebliğin söz konusu bölümleri iptal edilmiştir.

Söz konusu iptal kararı daha sonra Maliye Bakanlığı tarafından temyiz edilmiş ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da 28.09.2011 tarih ve E:2011/296 K:2011/549 sayılı kararıyla, Danıştay 4. Dairesi kararının iptale ilişkin hüküm fıkrasının bozulmasına karar vermiştir. DVDDK tarafından verilen bu karar sonrası 2 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin 4. ve 6. bölümleri tekrar yürürlüğe girmiştir.

³⁶ 19.01.2008 tarih ve 26761 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

³⁷ Danıştay 4. Daire Başkanlığının 22.09.2008 tarih ve 2008/3758 Esas No.lu Kararı

Sonrasında ise Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'ndan kararın düzeltilmesi istenmiş, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 2012/29 Esas no, 2012/149 Karar no'lu kararıyla karar düzeltme talebini kabul ederek Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu da 28.09.2011 tarih ve E:2011/296 K:2011/549 sayılı kararını kaldırmış ve Danıştay 4. Dairesinin 22.09.2008 tarih ve 2008/3758 Esas no,lu kararını uygun bulmuştur. Sonuç olarak DVDDK'nun bu kararından sonra mükellefler her türlü alkol ve alkollü içkilere ait ilan ve reklam giderlerini kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alabileceklerdir.

2.11. Yabancı Kaynakların Özkaynağı Aşan Kısma İlişkin Finansman Giderleri

Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Bakanlar Kurulunca kararlaştırılan kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınamaz. Fakat, hali hazırda Bakanlar Kurulunca bu konuda belirlenmiş bir oran bulunmamaktadır.

4. DİĞER KANUNLAR UYARINCA KABUL EDİLMEYEN İNDİRİMLER

4.1. Hesaplanan KDV ve İndirilecek KDV

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 58'inci maddesinde; mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları katma değer vergisi ile indirilecek katma değer vergisini gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak indiremeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla KDV'nin konusuna giren teslim ve hizmet bedelleri üzerinden hesaplanan KDV ile, mal ve hizmet alımları nedeniyle yüklenilen ve indirilebilecek nitelikteki KDV'nin gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Öte yandan, daha önce de belirtildiği üzere, KDV Kanunu'nun yukarıdaki hükmünden aynı zamanda, indirilemeyecek katma değer vergisinin gider olarak kabul edilebileceği anlaşılmaktadır. Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliği'nde de işin mahiyetine göre indirilemeyecek katma değer vergisinin gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla KDV Kanunu hükümlerine göre hesaplanan KDV'den indirilmesi kabul edilmeyen KDV'lerin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür. Ancak, KDV Kanunu'nun 30/d maddesinde yer alan, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'na göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisinin ise kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği tabiidir. Zira giderin aslının kabul edilmediği bir halde KDV'sinin gider olarak kabul edilebileceğini düşünmek mümkün değildir.

4.2. Motorlu Taşıtlar Vergisi

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinde; ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar hariç olmak üzere, bu kanunun I ve IV sayılı tarifelerinde yer alan taşıtlardan alınan motorlu taşıtlar vergisi ve cezalar ile gecikme zamlarının, Gelir ve Kurumlar Vergileri matrahının tespitinde gider olarak kabul edilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Dolayısıyla, sadece II sayılı tarifede yer alan motorlu taşıtlar için ödenen MTV gider olarak dikkate alınabilmekte, diğer taşıtlar için ödenen MTV ise gider kabul edilmemektedir.

MTV Kanunu'nun II sayılı tarifesinde minibüs, panel van ve motorlu karavanlar, kamyon, kamyonet, çekici be benzeri kara taşıtları yer almaktadır. Bu taşıtlar dışındaki taşıtlar için ödenen MTV gider kabul edilmeyecektir. Ancak, ticari maksatla kullanılan uçak ve helikopter ile taşıt kiralama faaliyeti ile uğraşan işletmelerin bu amaçla kiraya verdikleri taşıtlar için ödedikleri MTV'yi gider olarak dikkate alabilmeleri mümkündür.

4.3. Fiili Olarak Ödenmemiş Olan Sigorta Primleri

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun³⁸ "Primlerin ödenmesi" başlıklı 88'inci maddesine göre; Kuruma fiilen **ödenmeyen prim tutarlarının**, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılması mümkün değildir.

Söz konusu primler gecikmeli olarak ödendiği takdirde ise ilgili oldukları dönemde değil, ödendiği dönemde gider olarak dikkate alınacaktır. Ancak, Aralık ayına ait primlerin kanuni süresi olan izleyen yılın Ocak ayı içinde ödenmesi durumunda gelir ve kurumlar vergisi uygulaması açısından gider olarak kabul edilecektir.

4.4. Özel İletişim Vergisi

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu'nun "Özel iletişim vergisi" başlıklı 39'uncu maddesinde *"Bu vergi,... gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez."* hükmü yer almaktadır.

Telekomünikasyon Kurumuyla görev veya imtiyaz sözleşmesi imzalamak veya bu Kurumdan ruhsat veya genel izin almak suretiyle telekomünikasyon altyapısı kurup işleten veya telekomünikasyon hizmeti sunan ve özel iletişim vergisinin mükellefi olan işletmecilerinin fatura üzerinde gösterip tahsil ettikleri ve beyan ederek ödedikleri özel iletişim vergileri ile bu hizmetlerle ilgili olarak kendi adlarına düzenlenen faturalarda yer alan özel iletişim vergilerini, yukarıdaki madde hükmü uyarınca, gelir veya kurumlar vergisi uygulamasında matrahın tespitinde gider olarak dikkate almaları mümkün bulunmamaktadır.

Özel iletişim vergisinin mükellefi olmayan gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri, adlarına düzenlenen faturalarda yer alan özel iletişim vergisini, Kanunun *"Bu vergi,... gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider kaydedilemez ve hiçbir vergiden mahsup edilmez."* hükmü gereğince vergi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alamayacakları gibi; hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup etmeleri de mümkün değildir.

4.5. Şans Oyunları Vergisi

5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un "Şans oyunları vergisi" başlıklı 6'ncı maddesinin (7) numaralı fıkrasına göre; şans oyunları vergisi, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilmez ve hiçbir vergiden mahsup edilemez.

³⁸ 16.06.2006 tarih ve 26200 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

5. GİDERLERLE İLGİLİ ÖZELLİKLİ KONULAR

5.1. Vadesi Gelmemiş Kredi Faizleri

VUK'un 5228 sayılı Kanunla değişik 285'inci maddesinin birinci fıkrasında; borçların mukayyet değeri ile değerlendirileceği, mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçların değerlendirilme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacağı belirtilmektedir.

Yukarıda yer alan bu hüküm ile, kullanılan kredilere yürütülen faizlerin değerlendirilme günü itibariyle krediyi kullanan mükellefler tarafından gider olarak kaydedilebileceği hususuna açıklık kazandırılmıştır. Finansman ihtiyaçlarını banka kredisi kullanmak suretiyle karşılayan mükellefler, banka kredisi borçları nedeniyle değerlendirilme gününe kadar oluşan kıst döneme ait tahakkuk etmiş ancak ödemiş bulundukları faizleri de gider olarak kurum kazancından indirebileceklerdir.

Örnek :

(A) Limited Şirketi'nin, 01.10.2012 tarihinde almış olduğu 1 yıl vadeli banka kredisi dolayısıyla vade tarihi olan 01.10.2013 tarihinde defaten 120.000 TL faiz ödemesinde bulunacağı bir durumda, söz konusu faiz giderinin tamamı 2012 yılı kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Bu işlem nedeniyle fiili olarak 2013 yılında ödenen faiz giderinin, 2012 hesap dönemine isabet eden kısmı bu yıla ilişkin kazancın tespitinde dikkate alınacaktır. Buna göre, toplam faiz giderinin 01.10.2012-31.12.2012 tarihleri arasında kalan üç aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 30.000 TL'lik kısmı 2012 yılı kurum kazancının hesabında, 01.01.2013-30.09.2013 tarihleri arasında kalan dokuz aylık kıst döneme isabet eden kısmı olan 90.000 TL de 2013 yılı kurum kazancının hesabında gider olarak dikkate alınacaktır.

5.2. Emtia Alımına Bağlı Olarak Doğan Kur Farkı, Kredi Faizleri ve Vade Farklarının Durumu

Vergi Usul Kanunu'nun 274'ncü maddesine göre, satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Aynı Kanun'un 262'nci maddesinde ise, maliyet bedelinin; iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği belirtilmiştir. Bu hüküm uyarınca, giderin maliyet bedeline intikal ettirilebilmesi için iktisadi bir kıymetin edinilmesi veya değerinin artırılması için yapılan ödemeler ile bunlara benzer ek diğer giderlerden olması gerekmektedir.

Yıl içinde işletme faaliyetlerinin sürdürülmesi amacıyla temin edilen krediler ve benzeri kaynaklar için ödenen faiz ve komisyon giderleri ile ithal edilen emtiaya bağlı olarak ortaya çıkan kur farklarının dönem sonundaki stok maliyetiyle ilişkilendirilip ilişkilendirilmeyeceği hususunda 238 numaralı VUK Genel Tebliği'nde³⁹ açıklama yapılmıştır. Söz konusu Tebliğde yapılan açıklamalara göre;

- Emtianın satın alınıp işletme stoklarına girdiği tarihe kadar oluşan kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi zorunludur. Stokta kalan emtia ile ilgili olarak daha sonra ortaya çıkacak kur farklarının ise, ilgili bulundukları yıllarda gider

³⁹ 02.03.1995 tarih ve 22218 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. (Benzer şekilde kurlardaki düşüş nedeniyle lehe kur farkı olduğu durumda da; söz konusu mallar satıldığı takdirde lehe oluşan kur farklarının doğrudan gelir yazılması, satılmayıp işletme stoklarında yer almaya devam ettiği bir durumda ise mükellefin tercihinde bağlı olarak emtianın maliyetinden düşülmesi veya doğrudan gelir kaydedilmesi gerekecektir.)

- İşletmelerin finansman temini maksadıyla bankalardan veya benzeri kredi müesseselerinden aldıkları krediler için ödedikleri **faiz ve komisyon giderlerinden** dönem sonu stoklarına pay vermeleri zorunlu değildir. Buna göre mükellefler söz konusu ödemelerini doğrudan gider olarak kaydedebilecekleri gibi, diledikleri takdirde stokta bulunan emtiaya isabet eden kısmı maliyete dahil edebileceklerdir.

Öte yandan; vadeli olarak satın alınan emtialarla ilgili satıcılara ödenen ve satış faturasında gösterilen **vade farkları** emtianın maliyet bedelinin bir unsurudur. Bu nedenle, vade farklarının satış faturasına eklenmeyip, ayrıca fatura edilmesi de durumu değiştirmeyecektir. Dolayısıyla, emtia alındığında tutarı belli olan vade farklarının ilgili olduğu emtianın maliyetine eklenmesi gerekecektir.

Ancak emtianın alımı aşamasında söz konusu olmayıp, borcun belirlenen vadede ödenmemesi nedeniyle ortaya çıkan gecikme faizi mahiyetindeki farkların ise emtia maliyetine eklenmesi zorunlu değildir. Bunların ilgili oldukları dönemde doğrudan gider olarak dikkate alınması mümkündür.

5.3. Sabit Kıymet Alımına Bağlı Olarak Doğan Kur Farkı ve Kredi Faizlerinin Durumu

Yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisiyle sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, sabit kıymetin maliyet bedeline mi intikal ettirileceği yoksa doğrudan ilgili yılın giderleri arasında mı gösterileceği konusunda 163 seri numaralı VUK Genel Tebliği⁴⁰ ile açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu Tebliğde yer alan açıklamalara göre;

- Yatırımların finansmanında kullanılan **kredilerle ilgili faizlerin** kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte, işletme dönemine ait olanların ise, ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması,
- Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan **kur farklarından**, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanları, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta, aynı kıymetlerle ilgili olarak söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması,

mümkün bulunmaktadır.

⁴⁰ 27.01.1985 tarih ve 18648 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

5.4. Vadeli Çekler İçin Ayrılan Reeskontlar

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 795'inci maddesi uyarınca; çek, görüldüğünde ödenmesi gereken ve buna aykırı herhangi bir kayıt yazılamayan, böyle bir kayıt yazılmış olsa bile yazılmamış sayılan, keşide günü olarak gösterilen günden önce ödenmesi için ibraz edilebilen bir kıymetli evrak türüdür.

Bu itibarla, TTK hükümlerine göre çek hala bir ödeme aracıdır ve senet olarak nitelendirilemez. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu'nun 281'inci maddesine göre üzerine vade yazılmış çeklerin, alacak senedi gibi değerlendirilerek reeskonta tabi tutulması mümkün değildir. Vergi Usul Kanunu 41 seri no.lu Sirkülerinin açıklamaları ve vergi idaresinin görüşü de bu doğrultudadır.

Öte yandan, Sermaye Piyasası Kurulu'nun Seri XI, No:1 Tebliği'ne göre ise vadeli çek reeskontlarının yapılması bir zorunluluktur. Dolayısıyla, SPK'ya tabi şirketlerin bu zorunluluk nedeniyle vadeli çeklerini reeskonta tabi tutmaları gerekmektedir. Ancak, bu işlem sonucunda hesaplanacak reeskontun vergi matrahı ile ilişkilendirilmemesi, yani kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

5.5. Belgelendirilemeyen Giderler

Yapılan bir giderin, kazancın tespitinde dikkate alınabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen belgeler ile belgelendirilmesi zorunludur.

VUK'un "İspat edici kağıtlar" başlıklı 227'nci maddesine göre, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir.

Belgelendirilmesi zorunlu olmayan giderler VUK'un 228'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, aşağıda sayılan giderler için ispat edici belge aranmayacaktır.

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutata olmayan müteferrik giderler;
2. Vesikanın teminine imkân olmayan giderler;
3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler.

Yukarıda ilk iki sırada sayılan giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır.

VUK'da düzenlenen özel haller hariç olmak üzere belgelendirilemeyen giderler, mahiyet ve türü ne olursa olsun kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınamazlar.

Öte yandan gider belgesinin mükellefin kendi adına düzenlenmiş olması gerekmektedir. Bir başka kişi veya kurum adına düzenlenen belgelere istinaden yapılan giderlerin kurum kazancından indirilmesi kabul edilmeyecektir. Genel kural bu olmakla birlikte; abonelik kaydı nedeniyle faturası başkaları adına düzenlenen elektrik, su, doğalgaz ve telefon giderlerinin, gerçek yüklenicileri olan kurumlar tarafından gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı konusu özellik arz etmektedir. Bize göre, başka kişiler adına kayıtlı elektrik, su, telefon ve

doğalgaz abonelikleri üzerinden yapılan giderlerin kurumun faaliyette bulunduğu iş yerlerine ilişkin olduğunu ispat ve tevsik edilmesi halinde, bu giderlerin ticari kazancın tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınması gerekir.⁴¹

5.6. Hırsızlık, Gasp vb. Şekillerde Kaybedilen Para ve Mallar

İşletmeye dahil olan ticari malların çalınması halinde ortaya çıkan envanter noksanlıklarının zarar yazılabileceğine dair vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Çalınan mallar ile ilgili olarak, söz konusu malların kıymeti düşen emtia olarak değerlendirilmesi ve vergi matrahı ile ilişki kurulması da mümkün değildir. Çalınan mallar işletme için sermayede vukua gelen bir eksilmedir ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınamayacaktır.

İşletmelerin mal stokunda hırsızlık nedeni ile bir azalma olduğu takdirde, mükellefler tarafından yapılması gereken işlem, hırsızlık olayının kanıtlanıp kanıtlanamamasına göre farklılık arz etmektedir.

Hırsızlık olayı polis kayıtları ve benzeri belgeler ile kanıtlanabiliyorsa, çalınan mallar maliyet bedeli üzerinden kanunen kabul edilmeyen gider olarak kaydedilmelidir. Ayrıca, KDV Kanunu'nun 30/c maddesi hükmü uyarınca, bu mallar için yüklenilen katma değer vergisinin indirimi de mümkün değildir. Dolayısıyla, daha önce malların alındığı dönemde indirim konusu edilen katma değer vergisinin bu defa ilgili dönem KDV beyannamesinde "İlave Edilecek Katma Değer Vergisi" satırına eklenerek beyanı gerekmektedir.

Hırsızlık olayının polis kayıtları ve benzeri kayıtlar ile kanıtlanamaması halinde ise çalınan malın emsal satış bedeli ile değerlendirilerek ortaklara satış gibi işlem yapılması gerekmektedir. Bu işlem ile ilgili olarak katma değer vergisinin de hesaplanması gerekmektedir.

Çalınan sabit kıymetler için de durum aynıdır. Çalınan sabit kıymetlerin zarar olarak kabul edilebileceğine yönelik vergi kanunlarında herhangi bir düzenleme yapılmamıştır. Çalınan emtianın ve sabit kıymetlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin (1) numaralı bendi hükmü çerçevesinde de gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Çalınan sabit kıymetlerin, Vergi Usul Kanunu'nun 317'nci maddesine göre fevkalade amortisman tabi tutulabileceğini söylemek mümkün değildir. Zira, söz konusu maddeye göre amortisman ayırabilmek için sabit kıymetin;

- Yangın, deprem, su basması gibi afetler neticesinde değerini tamamen veya kısmen kaybeden,
- Yeni icatlar dolayısıyla teknik verim ve kıymetleri düşerek tamamen veya kısmen kullanılmaz bir hale gelen
- Cebri çalışmaya tabi tutuldukları için normalden fazla aşınmaya ve yıpranmaya maruz kalan,

bir sabit kıymet olması gerekmektedir. Sabit kıymetin çalınması kanunda sayılan bu hallerin hiçbirine girmemektedir.

⁴¹ Hayrettin ERDEM - İlhan KETEN, Başkaları Adına Düzenlenen Elektrik, Su, Doğalgaz ve Telefon Faturalarının Gider Kaydedilebileceği ve KDV'sinin İndirilebileceği, Yaklaşım Dergisi, Haziran 2006, Sayı: 162

Sonuç olarak hırsızlık veya gasp olayı nedeniyle zarara uğrayan işletmelerin bu zararlarını, vergi matrahlarının tespiti sırasında gider olarak dikkate almaları mümkün değildir.

5.7. Son Kullanma Tarihi Geçen Mallar

Vergi Usul Kanunu'nun 278. maddesinde;

“Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vaki olan emtia ile maliyetlerin hesaplanması mutad olmayan hurdalar ve döküntüler üstüptü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değerlendirir.”

hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, emtianın kıymeti düşen mal olarak emsal bedeli ile değerlendirilebilmesi için iktisadi kıymetindeki önemli azalışın yangın, deprem, su basması gibi tabii bir afet veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller nedeniyle olması gerekir.

Bu maddede kıymetin azalış nedenleri teker teker sayılmış ve bunların sonuna **“gibi”** edatı eklenerek, benzeri durumlar nedeniyle emtianın değerinde önemli miktarda azalma olduğu takdirde emsal bedeli ile değerlendirme yapılacağı belirtilmiştir.

Emsal bedeli uygulamasında ise VUK'nun 267'nci maddesinin ilk iki sırasında yer alan ölçülere göre emsal bedel tespit edilemeyeceğinden, 3'üncü sırasında yer alan takdir esasına göre değerlendirme yapılması gerekir. Dolayısıyla, son kullanma tarihlerinin geçmesi nedeniyle kullanılamaz duruma gelen malların, gerekli başvuru sonucunda takdir komisyonu tarafından takdir edilen emsal bedeli ile malların maliyet bedeli arasındaki tutarın stok maliyetlerinden indirilmesi sonucu kalan tutar dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Takdir komisyonunca emsal bedelin sıfır olarak belirlenmesi durumunda ise, söz konusu malların maliyet bedelleri gider olarak dikkate alınabilecektir.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nca verilen bir özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.⁴²

“Bu durumda, son kullanma tarihinin geçtiği tespit edilen ithal gıda maddelerinin takdir komisyonunca takdir edilecek emsal bedeli ile malların maliyet bedeli arasındaki tutarın stok maliyetlerinden indirilmesi sonucu kalan tutarın, emsal bedelinin “0” olarak tespit edilmesi ve imhasına karar verilmesi durumunda ise, bu malların vergi dairesi temsilcisinin de bulunacağı komisyon huzurunda tutanakla tespit edilmek suretiyle imha edilmesi ve istenildiğinde mükellef tarafından bu tutanakların ibrazı şartıyla, stok maliyetlerinin, dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.”

5.8. Kıdem Tazminatı Karşılıkları

⁴² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.07.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-8-7137/14711 sayılı özelgesi.

Kıdem tazminatı, işçinin çeşitli sebeplerle işyerinden ayrılmasını gerektiren durumlarda, işveren tarafından İş Kanunu gereğince işçiye verilmesi gereken tazminattır. Kendi isteğiyle işten ayrılan işçi, kıdem tazminatına hak kazanamaz.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 25'inci maddesinin (7) numaralı bendine göre, 1475 ve 854 sayılı Kanun'lara göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 5953 sayılı Kanun'a göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz), geliri elde eden hizmet erbabı yönünden gelir vergisinden müstesnadır.

Kıdem tazminatı karşılığının ayrılması, ticari gerekler ve 1 sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde belirlenen ihtiyatlılık ve dönemsellik temel kavramlarının uygulamaya konması için gereklidir. Bu karşılığın ayrılması veya aktiflerde değer düzeltmelerinin yapılması sayesinde; bir taraftan karşılığın ayrılmasını gerektiren durumun ortaya çıktığı dönemin giderlerinin doğru belirlenmesi, diğer taraftan ilgili varlıkların gerçekleştirilebilir değerlerinin aktifte, muhtemel borçların da pasifte tam olarak gösterilmesi sağlanmaktadır. Ancak, vergi yasaları bu tür karşılık giderlerini muhtemel olarak doğdukları dönemde değil de, kesin olarak tutarları da saptandıktan sonra gider yazılmasına ve vergi matrahından indirilmesine izin vermektedir.⁴³

Dolayısıyla, kıdem tazminatı karşılık giderlerinin kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Gerçekleşen ve kesin olarak tutarı saptanan kıdem tazminatı giderlerinin ise kurum kazancından indirilebileceği tabiidir.

5.9. Garanti Gider Karşılıkları

Faydalı ömürleri birden fazla yıla sirayet eden dayanıklı tüketim malları ticareti ile iştigal eden mükellefler, satışını yaptıkları bu mallar için belli süreler ile ücretsiz tamir ve bakım garantileri vermektedirler. Verilen bu garantilerin kapsamında satılan malın yenisi ile değiştirilmesi, bozulan parçalarının tamir edilmesi veya değiştirilmesi ve ücretsiz olarak dönemsel bakımlarının yapılması gibi hususlar yer almaktadır.

Uygulamada, bu kapsamda satış yapan kurumlar, garanti süresi gelecek hesap dönemlerine sarkan mallara garanti kapsamında yapacakları hizmetler için satışın yapıldığı hesap döneminde "Garanti Gider Karşılıkları" ayırbilmektedirler.

Garanti gider karşılığı olarak ayrılan bu tutarların, karşılık gideri olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Verilen garanti kapsamında fiili olarak gerçekleşen ve tutarı tespit edilen giderler ise kurum kazancından indirilebilecektir.

5.10. Promosyon Giderleri⁴⁴

Ticari hayatta, ticareti yapılan mallara olan talebin arttırılması, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışı yapılan mallara olan talebi koruma amacıyla, bir takım pazarlama teknikleri geliştirilmekte, satışı yapılan malın yanında başka bir malın ayrıca bir bedel alınmaksızın verilmesi de sıkça karşılaşılan bir pazarlama tekniği olarak ortaya çıkmaktadır. Promosyon kampanyalarının düzenlenmesindeki amaç şirketin dolayısıyla işletmenin ticari kazancının artırılmasıdır. Bu nedenle, bedelsiz olarak verilen malların,

⁴³ Gelirler Kontrolörleri Derneği, a.g.e., sf. 307.

⁴⁴ Gelirler Kontrolörleri Derneği, a.g.e., sf. 302.

“işletmeden çekilen mallar” olarak değerlendirilmeyip ürünün satışını artırmak için yapılan reklam harcaması olarak kabul edilmesi gerekir.

Bu çerçevede işletmelerin iktisadi faaliyetlerini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi koruma veya artırma amacıyla bir malın yanında başka bir malın (promosyon ürününün) verilmesi dolayısıyla yapılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapıldığından Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’ıncı maddesinin (1) numaralı bendi kapsamında genel gider olarak vergi matrahından indirilebilir.

Burada üzerinde durulması gereken husus promosyon olarak verilen malların ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerektiridir. Danıştay 3’üncü Dairesinin 22.05.1997 tarih ve E.1995/3460, K.1997/1937 sayılı kararında işin mahiyeti ve hacmi dikkate alındığında ticari kazancın elde edilmesi için yapıldığı anlaşılabilen promosyon harcamalarının gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır. Yine Danıştay 4’üncü Dairesi 12.03.1997 tarih E.1997/796, K.1997/853 sayılı kararında şirketin faaliyetinin İlkokul Öğretmenleri Yardımlaşma Sandığı’na sözleşme gereği araba teslimleri ile inşaat taahhüt işlerinden oluştuğu, promosyon olarak dağıtılan malların ise pijama, iç çamaşırı, nevresim, çarşaf, yastık, sehpa takımı, sehpa örtüsü gibi emtialar olduğu ve bu malların promosyon olarak dağıtımının davacı şirketin faaliyeti ile ilgili olmadığı gibi gelirin elde edilmesi ve idame ettirilmesi çerçevesinde değerlendirilmesinin de mümkün olmadığı hükmüne varılmıştır.

5.11. Eşantıyon ve Numune Mallar

İşletmenin tanıtımını yapmak ve satışlarını arttırmak amacıyla, başka firmaların üretimi olan çanta, ajanda, gemici takvimi, ahşap masa seti, duvar saati, şerit metre, saatli kristal isimlik, karton çanta, broşür, duvar takvimi, masa üstü takvim gibi ürünlerin, ticari faaliyetleri ile ilişkisi bulunan gerçek kişi ve/veya firmalara faaliyetleri ile orantılı ve ölçülü olarak dağıtılması durumunda söz konusu bu giderlerin Gelir Vergisi Kanunu’nun 40’ıncı maddesinin (1) numaralı bendine göre gider olarak hasılatından indirilmesi olanaklıdır.⁴⁵

Diğer taraftan firmalar halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkaracakları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla numune mallar üretmekte ve bu malları ayrıca bir bedel almaksızın müşterilerine veya potansiyel müşterilerine vermektedirler. Ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde “Numunedir, parayla satılamaz” v.b. ibareleri içeren bu mallar da pazarlama faaliyetine yönelik olduğundan, bu mallar için yapılmış olan harcamalar vergi matrahının belirlenmesi sırasında gider olarak dikkate alınabilecektir.⁴⁶

Gerek numune gerekse eşantıyon adı altında teslim edilen mallar için yapılan giderlerin safi kurum kazancının tespiti esnasında gider olarak dikkate alınabilmesi için;

- Ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi ile ilgili olması,
- Ticari teamüllere uygun miktarda olması,
- Ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi,

⁴⁵ İstanbul Defterdarlığı’nın 21.05.2004 tarih ve 6983 sayılı özelgesi.

⁴⁶ Gelirler Kontrolörleri Derneği, a.g.e., sf. 300.

gerekmektedir. Aksi takdirde belirtilen şartlar mevcut olmaksızın yüklenilen numune ve eşantiyon giderlerinin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

5.12. Yönetim Kurulu Başkan ve Üyeleri ile Personele Verilen Temettü İkramiyeleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesi uyarınca, idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu itibarla, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesine göre ücret sayıldığından bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınabilecektir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamaya göre; söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aynı husus çalışanlara ödenen performans değerlemelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler için de geçerlidir. Diğer taraftan, ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde vergi kesintisine tabi tutulması gerekeceği tabiidir.

5.13. Çalışılmayan Kısım Giderleri

Üretim faaliyeti ile uğraşan kurumlarda; grev, lokavt, tadilat, piyasadaki durgunluk vb. nedenlerle üretim faaliyetlerine kısmen veya tamamen ara verilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu şekilde üretime ara verilen kısımlara ait giderin kurum kazancının tespiti karşısındaki durumu önem arz etmektedir.

Tek Düzen Hesap Planı'na göre, çalışmayan kısımlara ait giderlerin “680 Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları” hesabında izlenmesi gerekir. 1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde bu hesap; “**Üretimle** ilgili giderlerden çalışılmayan döneme ve çalışmayan kısımlara ait giderleri içeren hesaptır.” şeklinde tanımlanmıştır.

Dolayısıyla çalışılmayan kısım veya dönemlere ait giderlerden bahsedilebilmesi için bunların mutlaka üretimle ilgili olması gerekir. Öte yandan, çalışılmayan kısımlara ait giderlere bağlı olarak bir üretim gerçekleşmediğinden, bu giderlerden mamul maliyetine pay verilmesine gerek olmayıp, ilgili oldukları dönemde doğrudan gider olarak dikkate alınmaları mümkündür.

5.14. Sayım ve Tesellüm Noksanları

İşletmelerde dönem sonu stoklarının ve kasanın sayımı sonucunda, fiili envanter sonuçları ile kaydi envanter sonuçlarının birbirinden farklı çıkması söz konusu olabilmektedir. Söz konusu kıymetler üzerinde yapılan fiili sayım sonucunda, kaydi olarak bulunması gereken tutar veya miktara göre bir noksanlık olduğunun tespit edilmesi halinde, bu noksanlığın geçici olarak “197-Sayım ve Tesellüm Noksanlıkları Hesabı”nda izlenmesi ve noksanlığın nedeninin araştırılması gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 88'inci maddesinde sermayede vukua gelen eksilmelerin zarar sayılamayacağı belirtilmiş olduğundan, nedeni tespit edilemeyen sayım noksanlığının kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

5.15. Bakım ve Onarım Giderleri

İşle ilgili bakım ve onarım giderleri, genel hükümler dahilinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir. Ancak söz konusu harcamaların, doğrudan gider olarak mı, yoksa bakım ve onarımı yapılan iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenerek amortisman yoluyla mı itfa edileceği konusuna dikkat edilmesi gerekir.

VUK'un 272'nci maddesine göre, normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü (ve gayrimenkul gibi değerlendirilen diğer iktisadi kıymetleri) genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin, gayrimenkulün maliyet bedeline eklenmesi gerekir. Söz konusu giderler kiralanın bir gayrimenkul için yapılmış ise, bunların özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi gerekir.

Dolayısıyla, bakım ve onarım harcamalarının ilgili oldukları yılda doğrudan gider kaydedilebilmeleri için, normal kabul edilen bir bakım ve onarım harcaması olması gerekir. Bir başka ifadeyle, yapılan harcama; gayrimenkul, taşıt, makine ve tesisatın iktisadi kıymetini devamlı olarak arttırmaya yönelik olmamalıdır. Örnek vermek gerekirse, sahip olunan binanın dış cephe sıvasının dökülen kısımlarının tamamlanması ve boyanması işlemi bakım ve onarım gideri olarak kabul edilebilecek ve doğrudan ilgili olduğu yıl kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır. Ancak, sahip olunan binanın dış cephesinin yeni bir kaplama malzemesi ile kaplatılması için yapılan harcama, binanın iktisadi değerini arttırmaya yönelik bir harcama olduğundan doğrudan gider olarak dikkate alınamayacak, binanın maliyet bedeline eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gerekecektir.

5.16. Öğrencilere Verilen Burslar

Öğrencilere, herhangi bir şekilde, yapılan veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı olmaksızın, ödenen bursların veya okutulan öğrenciler için yapılan masrafların, Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda belirtilen indirilecek giderler arasında yer almadığından gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Öte yandan, öğrencilere verilen burslar, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde düzenlenen indirilecek bağış ve yardımlardan da değildir. Dolayısıyla, bağış ve yardım indirimi adı altında beyanname üzerinde indirim konusu yapılmasına da imkân yoktur.

Bununla beraber, GVK'nın 61'inci maddesinde "Evvelce yapılmış veya **gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında** verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler"ın ücret sayılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, gelecekte yapılacak hizmetler karşılığı verilen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler ücret olarak değerlendirilecek ve genel hükümler çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir. Ancak söz konusu ödemelerin kurum kazancından düşülebilmesi için bazı şartlar aranmaktadır.

Konu ile ilgili olarak idarece verilen iki ayrı özalgede, öğrencilere verilen bursların kurum kazancından indirilmesi aşağıdaki şartlar altında kabul edilmiştir.⁴⁷

⁴⁷ 1- Maliye Bakanlığı'nın 08.11.1975 tarih ve 12126-66-49 sayılı özalgesi.

2- İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-8-7232-17420 sayılı özalgesi.

- Eğitim masrafları karşılanacak kişilerin, okulu bitirdikten sonra burs veren işletmede hizmet yükümlülükleri nedeniyle çalışacaklarını gösterir bir sözleşmenin düzenlenmesi ve bu durumun vergi incelemesi sırasında inceleme elemanına kanıtlanması,
- Burs verilecek öğrencilerin, Türkiye'nin her tarafından eğitim gören öğrenciler arasından bir yarışma sınavı kazanan kişilerden olması,
- Bursun süresinin ve karşılanacak eğitim giderleri miktarının işin önemi ve genişliği ile orantılı olması.

5.17. Şirket Ortaklarının Eğitim Harcamaları

Şirket ortaklarının eğitimle ilgili giderlerinin kurum kazancından indirilebilmesi için söz konusu giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması gerekmektedir. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile illiyet bağı kurulamayan giderin, KVK'nın 8'inci veya GVK'nın 40'ıncı maddelerinde belirtilen giderler arasında yer almaması nedeniyle, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

5.18. Yurt Dışında Bulunan Sosyal Güvenlik Kurumlarına Yapılan Sigorta ve Emeklilik Primleri

GVK'nın 40/2'nci maddesine göre, hizmetli ve işçilerin sigorta primleri ve emekli aidatlarının kurum kazancından indirilebilmesi için; bu primlerin ve aidatın Türkiye'de bulunan sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliğe sahip olmaları gerekmektedir. Bu hüküm dikkate alındığında, yurt dışında bulunan sosyal güvenlik kurumlarına yapılan prim ödemelerinin kurum kazancından indirilemeyeceği sonucuna varılmaktadır.

Ancak bazı durumlarda, ülkeler arasında imzalanan sosyal güvenlik sözleşmeleri gereği kurum personelinin sigorta ve emeklilik prim ödemelerinin yurt dışındaki sosyal güvenlik kurumlarına ödenmesi zorunluluğu söz konusu olabilir. Uluslar arası anlaşmalar gereği, sigorta ve emeklilik primlerinin yurt dışındaki sosyal güvenlik kurumlarına ödenmesinin zorunlu olduğu durumlarda, yapılan bu prim ödemelerinin de belirlenen sınırlar dahilinde kurum kazancından indirilmesi mümkündür.

5.19. Holding Şirketlerin Genel İdare Giderlerinin Bağlı Şirketlere Dağıtımı

Holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmetler verilebilmektedir.

Holding tarafından bağlı şirketlere verilen hizmetler için fatura düzenlenmesi zorunlu olup verilen hizmetin karşılığını teşkil eden bedelin, Kurumlar Vergisi Kanununun 13'üncü maddesinde yer alan emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmesi gerekmektedir.

Holding tarafından verilen bu tür hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabilmesi için,

- Hizmetin mutlaka verilmiş olması,
- Kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi,
- Tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi,

şarttır.

Yukarıda belirtilen koşullara uygun olarak bağlı şirketler, holding tarafından kesilen fatura bedelini gider olarak kayıtlarında gösterebileceklerdir.

5.20. Kurumların Yönetim Kurulu Başkan ve Üyelerine Verilen Temettü İkrariyeleri

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesi uyarınca, idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu itibarla, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesine göre ücret sayıldığından bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınmaya devam edilecektir. Söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aynı husus çalışanlara ödenen performans değerlemelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler için de geçerlidir. Diğer taraftan, ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde vergi kesintisine tabi tutulması gerekeceği tabiidir.

5.21. Kanunen Yasaklanmış Fiiller Nedeniyle Katlanılan Giderler

Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler niteliğinde olmadığından, bu giderlerin gelir ve kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, rüşvet verme fiili Türk Ceza Kanunu'nun 252'nci maddesinde suç olarak tanımlandığından, rüşvet ve rüşvet ile ilgili her türlü gider, vergiye tabi ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ZARAR MAHSUBU

1. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 9'uncu maddesinde “zarar mahsubu” düzenlenmiş olup; bu madde uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri, belli şartlar altında, ticari faaliyetlerinden kaynaklanan zararlarını safi kurum kazancından mahsup edebilmektedirler. Kanunun 9. maddesi hükmüne göre mahsuba konu olabilecek zararlar şunlardır.

- Geçmiş yıl zararları,
- Devralınan veya bölünen kurumların zararları,
- Yurt dışı faaliyetlerden kaynaklanan zararlar.

Söz konusu zararların mahsubuna ilişkin açıklamalara aşağıdaki bölümlerde yer verilmiştir.

2. GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

Kurumlar vergisi beyannamesinde, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla **geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan** zararlar kurum kazancından indirilebilecektir. Ancak bu zararların beş yıldan fazla nakledilmesi mümkün değildir.

Zarar mahsubu belirli bir süre içinde gerçekleştirilemediği takdirde, oluşan zarar işletme zararı olarak değerlendirilmemekte ve sermayede meydana gelen zarar olarak dikkate alınmaktadır. Zararın, işletme zararından çıkıp sermayede kesin eksilme sayılması için beş yıllık bir süre öngörülmüştür. Mükelleflerce bir hesap dönemi içerisinde oluşan zarar beş hesap dönemi boyunca oluşacak kârlarla mahsup edilemiyorsa, o zarar artık sermayede meydana gelen bir eksilme olarak değerlendirilmekte ve mahsup imkânı ortadan kalkmaktadır.

Söz konusu beş yıllık süre, zararın doğduğu hesap dönemini izleyen hesap dönemi başından başlamaktadır. Örnek vermek gerekirse, 2007 hesap döneminde oluşan ve bu yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilen kurum zararının en geç 2012 hesap döneminde oluşacak kazançtan mahsubu mümkündür. Bu hesap döneminde de mahsup edilemeyen 2006 dönemi zararının sonraki dönemlerde mahsubu ise mümkün değildir.

Geçmiş hesap dönemlerinde oluşan zararların mahsubunda, söz konusu zararların en önceki hesap dönemi zararından başlayarak sırasıyla mahsup edilmesi gerekmektedir. Geçmiş yıllara ait zararların mahsubunun, yıl atlanmaksızın, mahsup imkânının doğduğu hesap döneminde yapılması gerekmektedir. Mahsup imkânının olduğu dönemlerde mahsup edilmeyen zarar tutarlarının sonraki dönemlere ait kazançlardan düşülmesi mümkün olmayacaktır.

Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-491 sayılı özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, 2005 ve 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim imkanı olduğu halde kurum kazancından indirilmeyen 2004 yılı zararının, 2008 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün olmayıp 2005 ve 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinin düzeltilmesi yoluyla da indirimi mümkün değildir."

Öte yandan, geçmiş yıl zararları ile birlikte kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançlar ve diğer indirimlerin (Ar-Ge indirimi, sponsorluk harcamaları, bağış ve yardım vb.) söz konusu olması halinde mahsup sırası önem arz etmektedir. Bu durumda ilgili yıl kurum kazancından öncelikle “zarar olsa dahi indirilecek istisnalar”ın indirilmesi, geçmiş yıl zarar mahsubunun kalan tutar üzerinden gerçekleştirilmesi gerekmektedir. “Kazanç bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” ise, zarar mahsubundan sonra kalan tutar üzerinden indirilecektir.

Zarar olsa dahi indirilecek istisnalar şunlardır:

- İştirak Kazançları İstisnası,
- Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası,
- Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurt Dışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları İstisnası,
- Emisyon Primi Kazancı İstisnası,
- Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Portföy İşletmecilik Kazancı İstisnası,
- Taşınmaz ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası,
- Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taşınmaz ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakları Satış Kazançları İstisnası,
- Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası,
- Yurt Dışı İnşaat ve Onarım İşlerinden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna,
- Eğitim ve Öğretim Kurumları ile Dernek veya Vakıflara Ait Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna,
- Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası,
- Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna,
- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna,
- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna,

Kazancın bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler ise şunlardır:

- Risturn İstisnası,
- AR-GE İndirimi,
- Sponsorluk Harcamaları,
- Bağış ve Yardımlar,
- Girişim Sermayesi Fonu,
- Yurt Dışı Mukimi Kişilere Türkiye'den Verilen Bazı Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlarına İlişkin İndirim,
- Yatırım İndirimi İstisnası.

Örnek:

(B) Kurumunun 2012 hesap dönemi faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

- 2012 Dönemi Safi Kurum Kazancı	: 500.000 TL
- İştirak Kazançları İstisnası	: 100.000 TL
- Taşınmaz Satış Kazancı İstisnası	: 200.000 TL
- Yatırım İndirimi İstisnası	: 150.000 TL
- Geçmiş Yıl (2011) Zararı	: 300.000 TL

Yukarıdaki verilere göre,2012 hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gerçekleştirilecek mahsup işlemleri şu şekilde olacaktır.

A- Safi Kurum Kazancı.....	500.000
B- Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler	300.000
İştirak Kazançları İstisnası.....	100.000
Taşınmaz Satış Kazancı.....	200.000
C- Kâr (A-B).....	200.000
D- Geçmiş Yıl Zararı.....	300.000
E- Mahs.Edilecek Geç.Yıl Zararı	200.000
F- Kurumlar Vergisi Matrahı (C-E)	0
G- Sonraki Dönemlere Devreden 2011 Zararı (D-E) ...	100.000

3. DEVRALINAN VEYA BÖLÜNEN KURUMLARA AİT ZARARLARIN MAHSUBU

Devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını kurum kazançlarından mahsup etme imkânına sahiptirler.

Devredilen veya bölünen kurumları devralan kurumlar,

- Devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile,
- Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararları,

kurum kazançlarından indirebileceklerdir.

3.1. Devralınan veya Bölünen Kurumlara Ait Zararların Mahsup Edilebilmesinin Şartları

Devredilen veya bölünen kurumlara ait zararların, bu kurumları devralan kurumlar tarafından mahsup edilebilmesi için, KVK'nın 9'uncu maddesinin (1-a) bendinde, iki ayrı alt bent olarak belirtilen şartlar ayrıca aranmaktadır. Söz konusu özel şartlar ile ilgili açıklamalara geçmeden önce, bu kapsamda bir zarar mahsubundan bahsedilebilmesi için öncelikle, yapılan devir veya bölünme işleminin, KVK'da tanımlanmış olan devir veya bölünme niteliğinde olması ve KVK'nın 20'nci maddesinde yer alan şartlar çerçevesinde gerçekleştirilmiş olması gerektiğini belirtmekte yarar vardır.

Bunun yanı sıra, Kanun'un 9'uncu maddesinin (1-a) bendinin 1 ve 2 numaralı alt bentlerine göre aranılan şartlar ise şunlardır:

- Devralınan veya bölünen kurumların son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,
- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, **aynı faaliyete** devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam etmesi.

3.1.1. Devralınan veya Bölünen Kurumların Son Beş Yıla İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamelerinin Kanuni Süresinde Verilmiş Olması

Devir ve bölünme durumlarında, devralınan kurumların zararlarının kurum kazançlarından indirilebilmesi için; devralınan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması gerekmektedir. Son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinden herhangi birisinin hiç verilmemiş veya kanuni süresinden sonra verilmiş olması halinde, bu kurumları devralan kurumların bu kapsamda zarar mahsubu yapmaları mümkün olmayacaktır

3.1.2. Zarar Mahsubu Yapacak Kurumun, Aynı Faaliyete En Az Beş Yıl Süre İle Devam Etmesi

Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun bu haktan yararlanabilmesi için, devralınan veya bölünen kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam etmesi gerekmektedir.

KVK'nın 9'uncu maddesi ile devir ve bölünme işlemlerinde zarar mahsubu yapılabilmesi için "*aynı faaliyete devam*" şartı getirilmiştir. Bu şart, mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 14'üncü maddesinde yer alan "*aynı sektörde faaliyet gösterme*" şartından daha dar kapsamlı bir şart olup, zarar mahsubu olanağı elde edildikten sonra herhangi bir şekilde faaliyetin sınırlandırılmamasını ifade etmektedir. Vergiden kaçınma amacına yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin beş yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsubu mümkün değildir.

Çoğu zaman, gayrifaal kurumların devredilmesi ve bölünmesi söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, devralınan kurumun devir veya bölünme tarihi itibarıyla herhangi bir faaliyeti olmaması, devralan kurumun zarar mahsubu yapabilmesi için faaliyete devam şartı olmayacağı anlamına gelmemektedir. Böyle bir durumda, her ne kadar, devredilen veya bölünen kurumun fiili olarak faaliyeti olmasa da, bunları devralan kurumların zarar mahsubu imkânından yararlanabilmeleri için, münfesih kurumun faaliyetini devam ettirerek veya tekrar başlatarak en az beş yıl boyunca sürdürmeleri gerekir.

3.1.3. Şartların İhlali Halinde Ziyaa Uğramış Sayılacak Vergi

Zarar mahsubu ile ilgili olarak yukarıda yer alan şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.

Örnek :

(C) Kurumu, 2012 yılında devralmış olduğu (D) Kurumunun devir tarihi itibarıyla mevcut 200.000 TL kurum zararını, bu döneme ilişkin kurum kazancından düşmüştür. (C) Kurumu devralmış olduğu (D) Kurumunun faaliyetine bir süre devam etmiş, ancak bu faaliyeti 2015 yılında sona erdirmiştir.

Örnekten görüleceği üzere, devralınan kurumun faaliyetine beş yıl süre ile devam edilmesi şartı ihlal edildiğinden, (C) Kurumunun devralınan kurum zararını mahsup etme hakkı ortadan kalkmaktadır. Ancak (C) Kurumu 2012 hesap döneminde bu kapsamda 200.000 TL zarar mahsubu yapmıştır. Dolayısıyla 2015 yılında şartın ihlal edilmesi nedeniyle 2012 hesap dönemine ilişkin olarak meydana gelen 200.000 TL'lik farka isabet eden kurumlar vergisi ziyaa uğramış sayılacaktır ve cezalı olarak vergi tarh edilmesi gerekecektir.

3.2. Devir ve Bölünmelerde Mahsup Edilecek Zarar Tutarı

Devir ve bölünme hallerinde mahsup edilebilecek zarar tutarları, devralınan veya bölünen kurumun öz sermayesi ile sınırlıdır.

Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca devir veya bölünme tarihi itibarıyla tespit edilmiş olan öz sermayesidir. Devir veya bölünme tarihi olarak, devre ilişkin kararın Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih dikkate alınacaktır.

VUK'un 192'nci maddesi uyarınca öz sermaye, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farktır.

Devralınan veya bölünen kurumun öz sermaye tutarının sıfır veya negatif olması halinde bu kurumların zararlarının mahsubu mümkün değildir.

Devralınan kurum zararlarının öz sermaye tutarları ile kıyaslanmasında, sadece devir tarihi itibarıyla oluşan cari dönem zararının değil, geçmiş yıl zararlarının da topluca dikkate alınması gerekmektedir.

Örnek :

(A) A.Ş., 24.07.2012 tarihi itibarıyla (B) Ltd. Şti.'ni tüm aktif ve pasifiyle birlikte devralmış olup, devir tarihi itibarıyla (B) Ltd. Şti.'nin bilançosu aşağıdaki gibidir.

AKTİF		PASİF	
Banka	250.000	Borçlar	1.200.000
Alacak Senetleri	450.000	Sermaye	1.800.000
Taahhütler	600.000	Zarar	(400.000)
Binalar	<u>700.000</u>	Geçmiş Yıl Zararı	<u>(600.000)</u>
	2.000.000		2.000.000

Devralınan kurumun devir tarihi itibarıyla öz sermayesi şu şekilde hesaplanacaktır.

Öz Sermaye = Toplam Aktif – Borçlar

$$= 2.000.000 - 1.200.000$$
$$= 800.000 \text{ TL}$$

Buna göre yapılabilecek zarar mahsubunun üst sınırı 800.000 TL olup, devralınan kurumun devralınan kurumun toplam 1.000.000 TL olan zararının 800.000 TL'lik kısmı, devralan kurum tarafından 2012 hesap dönemi kurum kazancından mahsup edilebilecektir.

Öte yandan, tam bölünme işleminde, bölünen kurumun zararlarından, söz konusu kurumun öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve aynı zamanda devralınan kıymetle orantılı zarar kısmı mahsup edilebilecektir.

Örnek :

Tam bölünme suretiyle dağılan (K) Ltd. Şti.'nin bölünme tarihi itibariyle öz sermayesi 1.000.000 TL olup; şirket sermayesinin %60'ı (L) Kurumu, %40'ı da (M) Kurumu tarafından devralınmıştır. Bölünen (K) Şirketinin zarar mahsubuna konu olabilecek zarar tutarı 100.000 TL'dir.

Bu verilere göre, bölünen kuruma ait 100.000 TL'lik zarar tutarının, bu kurumu devralan şirketler tarafından devraldıkları kısma isabet eden oranda indirilmesi gerekir. Buna göre söz konusu zararın 60.000 TL'lik kısmı (L) Kurumu, 40.000 TL'lik kısmı ise (M) Kurumu tarafından mahsup konusu edilebilecektir.

3.3. Devir ve Bölünme Halinde Zarar Mahsubunun Sırası

Devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir.

Devir ve bölünme halinde mahsup edilebilecek zararlar, hangi hesap dönemine ait olduğu devralan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmek şartıyla, mükelleflerce serbestçe belirlenebilecektir.

Örnek :

(E) Kurumu, (F) Kurumu tarafından devralınmış ve devir kararı 13.09.2012 tarihinde Ticaret Siciline tescil edilmiştir. Devir tarihi itibariyle devredilen (E) Kurumunun öz sermayesi 250.000 TL'dir. (E) Kurumunun cari dönem zararı ile geçmiş yıl zararları ise aşağıdaki gibidir.

2012 yılı zararı :	80.000 TL
2011 yılı zararı :	170.000 TL
2010 yılı zararı :	200.000 TL
TOPLAM :	450.000 TL

(E)'yi devralan (F) Kurumunun 2012 hesap dönemindeki kurum kazancı 400.000 TL'dir.

Yukarıda da belirtildiği üzere, devralınan kurumlara ait zararların mahsubunda, mahsup edilebilecek zarar tutarı devredilen kurumun devir tarihindeki öz sermayesi ile sınırlıdır.

Örnekte bu sınır 250.000 TL olarak verilmiştir. Devredilen kurumun gerek devrin gerçekleştiği hesap dönemindeki ve gerekse önceki hesap dönemlerindeki zararlarının toplamının bu sınır çerçevesinde, devralan kurum tarafından indirimi mümkündür.

Örnekte 2010-2012 yıllarına ait toplam zarar tutarı 450.000 TL'dir. Bu tutar, devir tarihindeki öz sermaye tutarı olan 250.000 TL'yi aştığı için tamamen indirim konusu edilmeyecek, 250.000 TL'lik kısım indirilebilecektir. Kalan 200.000 TL tutarındaki zararın ise mahsup edilme imkânı yoktur. Devralan kurumun ilgili dönem kurum kazancı 400.000 TL olduğundan, bu tutardan 250.000 TL devralınan kurum zararını düşebilecektir. Mahsup edilecek olan 250.000 TL tutarındaki zararın hangi hesap dönemine ait olduğu devralan beyanname ekinde bildirilmek şartıyla serbestçe belirlenebilecektir.

4. YURT DIŞI FAALİYETLERDEN DOĞAN ZARARLARIN MAHSUBU

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, maddede belirtilen şartlar dahilinde yurt dışı zararların kurum kazancından indirilebilmesi mümkündür. Ancak bu zararlar mahsup edilmesi hakkının zararın doğduğu hesap döneminden itibaren beş yıl içinde kullanılması gerekir. Beş yıl boyunca mahsup edilemeyen yurt dışı zararların mahsup hakkı ortadan kalkmaktadır.

Öte yandan, kazançları Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin yurt dışı zararların bu şekilde mahsup edilmesi imkanı yoktur. Örneğin, yurt dışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançlar KVK'nın 5'inci maddesinin (1-h) bendine göre Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olduğundan, bu faaliyetlerden zarar doğması halinde, bu zararlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılamayacaktır.

4.1. Yurt Dışı Zararların Tevsiki ve Denetim Yaptırma Zorunluluğu

Kurumların yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye'de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için;

- Faaliyette bulundukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil), **her yıl** o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve
- Bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye'deki ilgili vergi dairesine vermeleri,

şarttır.

Ayrıca, söz konusu denetim kuruluşlarınca hazırlanan rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılması zorunludur. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede denetim yetkisini haiz bir denetim kuruluşunun olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesi ve eki bilanço ile gelir tablosunun, yabancı ülkenin yetkili makamlarından alınacak veya onaylatılacak birer örneğinin, mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine verilmesi gereklidir.

Görüleceği üzere, yurt dışı zararlarını Türkiye’de beyan ettikleri kazançlarından indirmek isteyen kurumların yurt dışı faaliyet sonuçlarını yukarıdaki esaslara göre tevsik etmeleri şarttır. 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde, mükelleflerin yurt dışı zararlarını mahsup edebilmeleri için maddede belirtilen esaslara göre hazırlanmış **son beş yıla ilişkin raporlarını** ilgili vergi dairesine ibraz etmiş olmalarının gerektiği belirtilmektedir.

Ancak, mükelleflerin söz konusu raporları ilgili vergi dairesine ibraz etmemiş olmaları halinde ise bu dönemlere ilişkin raporların zararın mahsup edileceği ilgili dönemde ibraz edilmesi de yeterli olacaktır.

4.2. Zararın Yurt Dışında Mahsup Edilmesi

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

4.3. Faaliyet Sonuçlarının Genel Sonuç Hesaplarına İntikal Ettirilmesi

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

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

Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye’de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır.

Örnek :

Türkiye’de 1 Temmuz – 30 Haziran özel hesap dönemini kullanan bir kurumun, yurt dışında yaptığı inşaat işlerine ilişkin olarak tabi olduğu hesap dönemi ilgili ülke mevzuatına göre takvim yılıdır. Buna göre, bu şirketin yurt dışı şubesinin, 2012 takvim yılına ilişkin kazancı, Türkiye’de 31.12.2012 tarihi itibarıyla elde edilmiş sayılacağından, 01.07.2012 – 30.06.2013 özel hesap döneminin ikinci geçici vergi dönemi matrahının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

BESİNCİ BÖLÜM

DiĞER İNDİRİMLER

1. GENEL AÇIKLAMA

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde, kurum kazancının tespitinde, ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilmek suretiyle yapılacak indirimler düzenlenmiştir. Bu kapsamda beyanname üzerinde yapılacak indirimler şunlardır:

- Ar-Ge harcamaları
- Sponsorluk harcamaları
- Belirli kişi, kurum ve kuruluşlara yapılan bağış ve yardımlar
- Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar
- Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın yarısı

Kanun'un 10'uncu maddesinde düzenlenmiş olan “Diğer İndirimler” **maddede yer alan sırasıyla** kurum kazancından indirilecektir. Öte yandan, yukarıda yer alan indirimlerden Ar-Ge indirimi dışındaki indirimler, ilgili hesap döneminde kurum kazancının yeterli olması halinde indirilecek, ilgili olduğu dönemde indirilemeyen kısımlar ise sonraki yıllara devredilmeyecektir. Ar-Ge indirimi ise, yine kazancın yeterli olduğu ölçüde uygulanacak, ancak kazancın yetersiz olması nedeniyle indirime konu edilemeyen Ar-Ge indirimi tutarı süre sınırı olmaksızın sonraki yıllara devredilebilecektir.

Örnek :

(A) Kurumunun 2012 hesap dönemine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir:

İndirime Esas Tutar	: 100.000 TL
Bağış-Yardım	: 80.000 TL
Ar-Ge İndirimi	: 200.000 TL

Bu verilere göre (A) Kurumunun ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibidir.

İndirime Esas Tutar	: 100.000
Yararlanılan Ar-Ge İnd.	: 100.000
Kur.Ver. Matrahı	: 0
Sonr.Dön.Dev.Ar-Ge İnd.	: 100.000

Görüleceği gibi, 100.000 TL'lik kurum kazancından öncelikle Ar-Ge indirimi düşülmüş ve 100.000 TL'lik Ar-Ge indirimi hakkı da sonraki döneme devretmiştir. Kazanç yetersizliği nedeniyle bağış ve yardım indiriminden ise yararlanılamamıştır.

2. AR-GE İNDİRİMİ

Ülkemizin kalkınmasında ve uluslararası rekabet gücümüzün artırılmasında araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların gayri safi milli hasıla içindeki payının artırılması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle, 5520 sayılı KVK'nın 10/1-a maddesi ile araştırma ve geliştirme harcaması yapan kurumların bu alandaki çabalarının desteklenmesi için araştırma ve geliştirmeye yönelik harcamaların %40'ının beyan edilen gelirden indirilmesine olanak sağlayan bir düzenleme yapılmıştır.

Söz konusu maddede, **5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun**'un⁴⁸ 5'inci maddesiyle yapılan değişiklikle, araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indirimi oranı %40'tan %100'e çıkarılmıştır.

5746 sayılı Kanunda ayrıca, "*İndirim, istisna, destek ve teşvik unsurları*" başlıklı 3'üncü maddenin (1) numaralı fıkrası ile; teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabileceğine dair özel bir düzenleme yapılmıştır.

5746 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin 5'inci fıkrasına göre, bu Kanun kapsamındaki Ar-Ge indirimden yararlananlar; KVK'nın 10'uncu maddesinin (1-a) bendinde yer alan Ar-Ge indiriminden ayrıca yararlanamayacaklardır.

Görüleceği gibi, Ar-Ge harcamalarının kurum kazancından indirilmesi ile ilgili olarak; biri 5520 sayılı KVK, diğeri de 5746 sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun olmak üzere iki ayrı Kanunda hüküm bulunmaktadır. Söz konusu iki uygulama arasında; gerek uygulamanın kapsamı, gerekse usul ve esasları yönünden önemli farklılıklar bulunmaktadır.

KVK'nın 10/1-a maddesi ile; Ar-Ge indirimine konu harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir. Bu çerçevede, Maliye Bakanlığı'nca çıkarılan 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde konu ile ilgili geniş açıklamalara yer verilmiştir.

5746 sayılı Kanun'un 4/6'ncı maddesinde ise, bu Kanun'un uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esasların, TÜBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği belirtilmiştir. Bu hükme istinaden "***Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği***"⁴⁹ çıkarılmıştır. Söz konusu yönetmelikte, 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik harcamalarının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması ile ilgili geniş ve ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Ar-Ge indirimi konusu, kitabın izleyen bölümlerinde; "***Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Ar-Ge İndirimi***" ve "***5746 sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'a Göre Ar-Ge İndirimi***" başlıkları altında, yukarıda söz edilen idari düzenlemeler çerçevesinde açıklanmıştır.

⁴⁸ 12.03.2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴⁹ 31.07.2008 tarih ve 26953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

2.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Ar-Ge İndirimi

KVK'nın, diğer indirimleri düzenleyen 10'uncu maddesinin, (1-a) bendine göre, mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının belli bir oranı olarak hesaplanacak Ar-Ge indirimi kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilerek kurum kazancından indirilebilecektir.

Araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indirimi oranı %40 iken, 5746 sayılı Kanun'un 5'inci maddesiyle yapılan değişiklikle, %100'e çıkarılmıştır. 5746 sayılı Kanun 01.04.2008 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, mükelleflerin, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde, işletmeleri bünyesinde yaptıkları harcamaların %100'ü kurum kazancının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir.

Madde hükmüne göre,

- Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve
- Tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden,

Ar-Ge indirimi hesaplanması mümkün değildir. Dolayısıyla, yapılan bir harcamanın bu kapsamda indirim konusu edilebilmesi için, **doğrudan araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile ilgili olması** gerekmektedir. Dolaylı olarak Ar-Ge faaliyetleri ile ilgili olan giderler üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanması kabul edilmemiştir. Benzer şekilde, amortismanla tabi iktisadi kıymetler için hesaplanan amortisman giderleri üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanması için de söz konusu iktisadi kıymetlerin **tamamen** Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan iktisadi kıymetler olması gerekmektedir. Tamamen Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmayan iktisadi kıymetler üzerinden hesaplanan amortisman giderlerinden, yürütülen Ar-Ge faaliyetlerine pay verilmiş olsa dahi bu paylar üzerinden indirim hesaplanması kabul edilmemektedir.

Gerek aktifleştirilerek üzerinden amortisman hesaplanan Ar-Ge harcamaları, gerekse doğrudan gider olarak dikkate alınan Ar-Ge harcamaları üzerinden %100 oranında hesaplanacak olan Ar-Ge indirimi, ilgili dönem kurum kazancından indirilecek, kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutar bulunması halinde ise, bu tutar sonraki hesap dönemlerine devredilecektir. İlgili olduğu dönemde indirilemeyen Ar-Ge indiriminin sonraki yıllara devredilmesinde süre sınırı bulunmamaktadır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan, Ar-Ge indirimi ile ilgili tanımlar aşağıdaki gibidir.

Ar-Ge Harcamaları: Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan ve aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilen veya doğrudan gider kaydedilen harcamalar, Ar-Ge harcamalarıdır.

Ar-Ge İndirimi: Ar-Ge harcamaları üzerinden %100 oranında hesaplanarak kurum kazancından indirilecek tutar, Ar-Ge indirimidir.

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

Teknoloji: Teknik üretme ve bu tekniğin uygulanması ile ilgili gerekli alet, makine ve malzemeleri geliştirebilme bilgisidir.

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

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

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

Üretim Yöntemlerinde Yenilik: Geleneksel üretim tesislerinde üretilemeyen, 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.

2.1.1. Ar-Ge Faaliyetlerinin Kapsamı

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.

Aşağıda sayılan faaliyetler ise Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmeyecektir.

- Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Biçimsel değişiklikler (Yukarıda Ar-Ge faaliyetleri olarak sayılan amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon v.b., estetik ve görsel değişiklikler),
- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım gibi üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir.

Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır.

2.1.2. Ar-Ge Harcamaları

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmalarının zorunlu olduğu belirtilmiştir.

Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda açıklanmıştır.

2.1.2.1. 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.

2.1.2.2. Personel Giderleri

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

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

2.1.2.3. 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.

2.1.2.4. 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.

2.1.2.5. 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.

2.1.2.6. 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.

2.1.2.7. Finansman Giderleri

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

2.1.3. Ar-Ge Harcamalarının Aktifleştirilmesi veya Doğrudan Gider Kaydedilmesi

Kurumlar, hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorundadırlar. Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilecektir.

Örneğin, kanser ilacı geliştirmek için yapılan araştırma faaliyetleri sonucunda patent, lisans gibi bir gayrimaddi hak ortaya çıkacağından, yapılan araştırma harcamalarının aktifleştirilmesi gerekecektir.

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

Aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilmesi gereken Ar-Ge harcamaları Tekdüzen Hesap Planında 263 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabında izlenmektedir. 1 seri numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde bu hesap; işletmede yeni ürün ve teknolojiler oluşturulması, mevcutların geliştirilmesi ve benzeri amaçlarla yapılan her türlü harcamalardan, aktifleştirilen kısmının izlendiği hesap şeklinde tanımlanmıştır.

Doğrudan gider yazılabilecek Ar-Ge harcamaları ise, 750 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına kaydedilecektir. 1 seri numaralı MSUGT'de bu hesap; üretime devam olunan mamüllerin maliyetlerini düşürmek, satışlarını arttırmak, bulunan yeni üretim çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerini geliştirmek ya da yeni yöntem ve işlemler bulmak, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapmak, satış ve pazarlama faaliyetlerini geliştirmek ve diğer bir deyişle ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin kaydedildiği hesap şeklinde tanımlanmıştır.

Aktifleştirilmeyen araştırma ve geliştirme giderleri ile aktifleştirilmiş olanlardan bu döneme isabet eden itfa payları bu hesabın borcuna kaydedilir. Dönem sonlarında bu hesap, "751- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Yansıtma Hesabı" ile karşılaştırılarak kapatılır.

"750- Araştırma Geliştirme Giderleri Hesabı"nın borcuna kaydedilen tutarlar bu hesabın alacağı karşılığı, sonuç hesaplarında "630- Araştırma ve Geliştirme Giderleri" veya ilgili aktif hesaplara (263 numaralı Araştırma ve Geliştirme Giderleri hesabına) borç kaydedilir. Bu hesap, dönem sonlarında "750- Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabı"yla kapatılır.

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

Bu açıklamalara göre;

- İşletmede yeni bir ürün veya teknoloji oluşturulması veya yeni bir üretim yöntemi geliştirilmesine yönelik Ar-Ge projeleri kapsamında yapılan Ar-Ge harcamalarının aktifleştirilmesi gerekmektedir. Çünkü, söz konusu harcamalar belli bir süreci kapsayan, beklenen faydaları harcamaya yapılırken değil projenin bitmesi ve üretimde kullanılması ile ortaya çıkan harcamalardır.

- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanılması, üretimine devam olunan mamüllerin maliyetlerinin düşürülmesi, satışlarının artırılması, bulunan yeni üretim

çeşitlerinin işletmede kullanılmakta olan yöntem ve işlemlerinin geliştirilmesi ya da yeni yöntem ve işlemler bulunması, üretimde kullanılan teçhizatın yenilerinin ve mevcutlarının geliştirilmesine ilişkin araştırmalar yapılması, satış ve pazarlama faaliyetlerinin geliştirilmesi ve diğer bir deyişle ticari alana uygulanması için yapılan giderlerin doğrudan gider yazılması mümkündür.

Konu ile ilgili olarak 5746 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinin birinci fıkrasında, **Ar-Ge harcamalarının Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edileceği**, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılacağı hükmüne yer verilmiştir.

2.1.4. Ar-Ge İndiriminin Uygulanması

Mükellefler, Ar-Ge harcamalarının %100'ü oranında hesaplayacakları Ar-Ge indirimini, beyanname üzerinden hesaplanan kurum kazancından indirebileceklerdir.

Ar-Ge indirimi, Ar-Ge faaliyetine başlandığı andan itibaren hem yıllık beyanname hem de geçici vergi beyannamelerinde uygulanabilecektir. Hesaplanan Ar-Ge indirimi tutarı, mükellefler tarafından yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile geçici vergi beyannamesinin ilgili satırına yazılarak kazançtan indirilecektir.

İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir.

Alanında uzman kuruluşlarca hazırlanan "Ar-Ge Projesi Değerlendirme Raporu" nun olumsuz olması halinde, Ar-Ge indirimi dolayısıyla eksik ödenen vergilerle ilgili olarak gerekli tarhiyat yapılacaktır.

2.1.5. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Ar-Ge İndirimi İle İlgili Özellikli Konular

2.1.5.1. Aktifleştirilen Kıymetlerin Devri

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

Ar-Ge indirimi uygulamasında, henüz tamamlanmamış bir Ar-Ge projesinin başka bir kuruma satılması durumunda, Ar-Ge projesini devralan kurumun bu projeye ilişkin olarak ilave yaptığı harcamalar Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek olup devreden kurumda yapılan Ar-Ge harcamaları için indirimden yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

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

2.1.5.2. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetlerin Ar-Ge İndirimi Karşısındaki Durumu

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.

2.1.5.3. Projenin Ar-Ge Projesi Olarak Değerlendirilmemesinin Sonuçları

TÜBİTAK ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca Ar-Ge projesi olarak değerlendirilmeyen projeler nedeniyle mükellef tarafından haksız yere indirim konusu yapılan tutarlar, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte mükelleften aranacaktır.

2.1.5.4. Diğer Kurumlardan Sağlanan Ar-Ge Destekleri

94/6401 sayılı İhracata Yönelik Devlet Yardımları Kararı çerçevesinde Para-Kredi Koordinasyon Kurulu'nun 09.09.1998 tarih ve 98/16 sayılı Kararı'na 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, bunların ticari kazanca 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 kazanca dahil edilecektir. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.

2.1.5.5. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde ve Serbest Bölgelerde Yapılan Ar-Ge Harcamaları

Teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyetlerinden bir kazanç doğması ve bu kazançla ilgili olarak 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nun geçici 2'nci maddesinde ya da 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nun 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

istisnalara konu olmaması durumunda, bu tür harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecektir.

2.1.5.6. Amortisman Tabi İktisadi Kıymet Alımları İçin Yapılan Ar-Ge Harcamalarının Ar-Ge İndirimi Karşısındaki Durumu

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, kurumların hesap dönemi içerisinde gayrimaddi haklara yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorunda oldukları; ancak, gayrimaddi haklara yönelik olmayan ve VUK hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamaların ise doğrudan gider yazılabileceği belirtilmiştir.

Benzer şekilde, 5746 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde de, Ar-Ge harcamalarının VUK'a göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edileceği, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılacağı açıklaması yer almaktadır.

Öte yandan, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, ister aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indiriminin hesaplanacağı ve indirim konusu yapılacağı belirtilmiştir.

Tebliğde yer alan “*ister aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indiriminin hesaplanacağı*” şeklindeki açıklamayı, ATİK alımı için yapılan harcamaların tamamı üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanacağı şeklinde algılamamak gerekir. Yapılan bu açıklama ile kastedilen, yapılan bir Ar-Ge harcamasının (Örneğin personel gideri) ister doğrudan gider yazılsın, isterse 263 nolu hesaba aktarılacak aktifleştirilsin, her iki durumda da harcama tutarı üzerinden Ar-Ge indirimine tabi olduğudur.

Yukarıda da belirtildiği gibi, 1 nolu Tebliğin Ar-Ge indirimine tabi harcamaların açıklandığı bölümünde, “Amortisman ve Tükenme Payları” şu şekilde tanımlanmıştır.

“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.”

Buradan da net bir şekilde anlaşılabileceği üzere, ATİK alımı için yapılan harcamaların tamamı değil, bunlar üzerinden ayrılan amortisman giderleri ilgili dönem Ar-Ge indirimi hesaplamasında dikkate alınacaktır.

Örnek :

Yürütülmekte olan bir Ar-Ge projesi kapsamında 100.000 TL'ye alınan ve faydalı ömrü 5 yıl olan makine için, ilgili yılda dikkate alınabilecek Ar-Ge indirimi tutarı 100.000 TL değil, bu tutar üzerinden amortisman gideri olarak hesaplanan 20.000 TL'dir.

2.1.5.7. Ar-Ge Projesinden Sonraki Yıllarda Vazgeçilmesi veya Projenin Tamamlanmasına İmkan Kalmaması Durumunda Aktifleştirilen Ar-Ge Harcamalarının Durumu

Gayrimaddi hakka yönelik yapılan Ar-Ge harcamalarının yukarıdaki bölümlerde açıklanan esaslar dahilinde aktifleştirilmesi zorundur. Proje sonucu ortaya bir gayrimaddi hak çıkması halinde de aktifleştirilen tutarlar, amortisman yoluyla itfa edilecektir.

Ancak projeden, daha sonraki yıllarda vazgeçilmesi veya projenin tamamlanmasına imkan kalmaması durumunda, kurum tarafından Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarların doğrudan gider yazılabilmesi mümkündür.

2.2. 5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna Göre Ar-Ge İndirimi

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

5746 sayılı Kanun'un 3/1'inci maddesi uyarınca;

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

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

Ayrıca 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı da indirim konusu yapılabilir.

Yukarıda geçen kavramlar, 5746 sayılı Kanun'un 2'nci maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır.

Ar-Ge merkezi: Dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimlerdir.

Ar-Ge projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynî ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projelerdir.

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

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

Yenilik: Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen, mevcut pazarlara başarıyla sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticelerini ifade eder.

5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge indirimden yararlanan mükellefler; KVK'nın 10'uncu maddesinin (1-a) bendinde yer alan Ar-Ge indiriminden ayrıca yararlanamayacaklardır.

Daha önce de belirtildiği gibi, 5746 sayılı Kanunun 4/6'ncı maddesinde, bu Kanun'un uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esasların, TÜBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği belirtilmiş olup; bu hükme istinaden "**Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği**" çıkarılmıştır. Bu Yönetmelik, 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanun'a⁵⁰ göre kurulan teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri) ile Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri, Ar-Ge ve yenilik projeleri, rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermayesine ilişkin destek ve teşviklere yönelik uygulama ve denetim usul ve esaslarını kapsamaktadır.

Söz konusu yönetmelikte yer alan düzenlemeler çerçevesinde, 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik harcamalarının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

2.2.1. 5746 Sayılı Kanuna Göre Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetleri

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri; kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması amacıyla sistematik bir temelde yaratıcı çalışmalar yürütmek suretiyle alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan,

⁵⁰ 20.04.1990 tarih ve 20498 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan çevre uyumlu ürün tasarımı ve yazılım faaliyetleri dâhil olmak üzere yenilik süreçlerini de içeren faaliyetlerdir.

Aşağıda sayılan faaliyetler, Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği uygulanmasında Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

- Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İlaç üretim izni öncesinde en az 2 aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar,
- Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması amaçlarına yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren biçimsel değişiklikler,
- Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,
- Yazılımlara ilişkin, bilimsel ve/veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözülmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik çalışmalar,
- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,
- Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,
- Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi.

2.2.2. 5746 Sayılı Kanuna Göre Ar-Ge ve Yenilik Harcamalarının Kapsamı

Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği'nde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar, aşağıdaki şekilde açıklanmıştır.

2.2.2.1. İlk Madde ve Malzeme Giderleri

Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile Vergi Usul Kanunu'na göre amortisman tabii tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar.

Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere

ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir.

2.2.2.2. Amortismanlar

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

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

2.2.2.3. Personel Giderleri

5746 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir.

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

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

2.2.2.4. Genel Giderler

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

Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Ancak, büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilmez.

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

2.2.2.5. Dışarıdan Sağlanan Fayda ve Hizmetler

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

2.2.2.6. Vergi, Resim ve Harçlar

Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olan ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na göre gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır.

Ayrıca, rekabet öncesi işbirliği projelerinde, işbirliğini oluşturan kuruluşlarca bu işbirliğine ait özel hesaba aktarılan tutarlar, birinci fıkrada sayılan harcamalar kapsamında olmak şartıyla, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak kabul edilir.

2.2.3. 5746 sayılı Kanuna Göre Ar-Ge İndiriminin Uygulanması

Daha önce de belirtildiği gibi, 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanan mükellefler, KVK'nın 10/1-a maddesi hükmünden ayrıca yararlanamazlar.

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

2.2.3.1. 5746 Sayılı Kanuna Göre Uygulanacak Ek Ar-Ge İndirimi

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

Örneğin, 2011 yılında yapılan Ar-Ge harcaması 10 birim, 2012'de yapılan Ar-Ge harcaması 20 birim ise; 2012 yılında yararlanılacak Ar-Ge indirimi $\{ 20 + [(20-10) \times \frac{1}{2}] = \}$ 25 birim olarak hesaplanacaktır.

5746 sayılı Kanun'da düzenlenen ek Ar-Ge indirimi sadece, 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamaları yararlanacaktır. Bir işletmenin ayrı yerleşkelerde kurulmuş birden çok Ar-Ge merkezi bulunması hâlinde, işletmenin toplam Ar-Ge personeli sayısı, bu merkezlerde çalışan Ar-Ge personelinin toplamı olarak dikkate alınacaktır.

2.2.3.2. Kazancın Yeterli Olmaması Nedeniyle Yararlanılamayan Ar-Ge İndiriminin Sonraki Dönemlere Devredilmesi

KVK'nın 10'uncu maddesinde düzenlenmiş olan "Diğer İndirimler" maddede yer alan sırasıyla kurum kazancından indirilecektir. Öte yandan, 10'uncu maddede sayılan diğer indirimlerden Ar-Ge indirimi dışındaki indirimler, ilgili hesap döneminde kurum kazancının yeterli olması halinde indirilecek, ilgili olduğu dönemde indirilemeyen kısımlar ise sonraki yıllara devredilmeyecektir.

Söz konusu maddenin Ar-Ge indirimi ile ilgili (1-a) bendinde; matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan Ar-Ge indirimi tutarının, sonraki hesap dönemlerine devredeceği belirtilmiştir.

Öte yandan, 5746 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesinde de, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutarların, sonraki hesap dönemlerine devredileceği hükmüne yer verilmiş; buna ilaveten, devredilen tutarların, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanun'a göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacağı da ayrıca belirtilmiştir.

Dolayısıyla, 5746 sayılı Kanun'a göre uygulanan Ar-Ge indiriminde kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili hesap döneminde kullanılamayan Ar-Ge indirimi hakkı, sonraki dönemlere devredilecek ve devredilen tutarlar izleyen yıllarda yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Zarar mahsubunda, mahsup hakkı beş yıllara sınırlandırılmışken, Ar-Ge indiriminin sonraki yıllara devrinde ise böyle bir sınırlama söz konusu değildir. Dolayısıyla, ilgili olduğu yılda yararlanılmayan Ar-Ge indirimi tutarı süre sınırı olmaksızın sonraki yıllara devredilebilecektir.

2.2.3.3. Ar-Ge ve Yenilik Projesinin Devredilmesi

Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamındaki harcamalar, Vergi Usul Kanunu'na göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir. Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.

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

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

2.2.3.4. 5746 Sayılı Kanun Kapsamında Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetlerine İlişkin Olarak Kamu Kurum ve Kuruluşları, Kanunla Kurulan Vakıflar İle Uluslararası Fonlardan Alınan Destekler

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

Bu hesabın elde edildiği hesap dönemini izleyen 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi hâlinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyası cezası ve gecikme faiziyle birlikte tahsil edilir.

TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçtikten sonra belirlenmesi halinde Ar-Ge indirimini uygulamasının nasıl olacağı ile ilgili olarak Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 13.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.26.15.01-KVK-49-2-7-40 sayılı özgede;

- TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının, verildiği tarihte özel bir fon hesabına alınması gerekmekte olup bu hesapta yer alan tutarların kurum kazancına dahil edilmemesi ve bu tutardan yapılan Ar-Ge harcamalarının da Ar-Ge indirimine konu edilmemesi gerekmektedir.
- TÜBİTAK tarafından hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçmeden belirlenmesi halinde, hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.
- Hibe olarak verilecek destek tutarlarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyanname verme süresi geçtikten sonra belirlenmesi halinde ise hibe tutarını aşan Ar-Ge harcamalarının ilgili dönemde Ar-Ge indirimine konu edilmemiş olması şartıyla, **düzeltilme beyannamesi verilerek Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün olabilecektir.**
- Ar-Ge indirimine konu edilecek harcamaların Ar-Ge harcaması olması ve desteklenen Ar-Ge projesiyle ilgili olması gerektiği ise tabiidir.

açıklamalarına yer verilmiştir.

2.3. Ar-Ge İndirimi Yönünden, Kurumlar Vergisi Kanunu Ve 5746 Sayılı Kanun Uygulamalarının Farklılıkları

Ar-Ge ve yenilik harcamalarının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması ile ilgili olarak; KVK ve 5746 sayılı Kanun düzenlemeleri arasındaki başlıca farklılıkları aşağıdaki gibi özetlemek mümkündür.

	KVK UYGULAMASI (1 seri Numaralı KVGİ)	5746 SAYILI KANUN UYGULAMASI (Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği)
İNDİRİMİN KAPSAMI	Mükelleflerin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının tamamı.	Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı.
AR-GE FAALİYETLERİ NİN KAPSAMI	İşletme bünyesinde gerçekleştirilen münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına	Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri; kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi

	yönelik faaliyetlerdir. 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.	dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması amacıyla sistematik bir temelde yaratıcı çalışmalar yürütmek suretiyle alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan çevre uyumlu ürün tasarımı ve yazılım faaliyetleri dâhil olmak üzere yenilik süreçlerini de içeren faaliyetlerdir.
AR-GE HARCAMALAR I		
Personel Giderleri	Ar-Ge faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan ve faaliyetin gerektirdiği nitelikte personel ile ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. İşletmenin Ar-Ge departmanında çalıştırılan hizmetliler ve benzeri vasıfsız personel ile Ar-Ge departmanına tahsis edilmemiş olup günün bir kısmında Ar-Ge departmanında çalışan personele ödenen ücretler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.	5746 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. Tam zamanlı Ar-Ge personeli sayısının %10'unu aşmamak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır. Kısmi çalışma hâlinde, personelin Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine

		ayırıldığı zamanın toplam çalışma zamanına oranı dikkate alınmak suretiyle bulunan ücret tutarları, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak dikkate alınır.
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.	Münhasıran Ar-Ge merkezlerinin elektrik, su, gaz, bakım-onarım, haberleşme, nakliye giderleri ile bu merkezlerde kullanılan makine ve teçhizata ilişkin bakım ve onarım giderleri gibi bu merkezlerde yürütülen faaliyetin devamlılığını sağlamak için yapılan giderleri kapsar. Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin sigorta giderleri, kitap, dergi ve benzeri bilimsel yayınlara ait giderler de bu kapsamdadır. Ancak, büro ve kırtasiye gibi sarf malzemelerine ilişkin giderler bu kapsamda değerlendirilmez. Bu giderlerin, Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak değerlendirilebilmesi için Ar-Ge merkezinde fiilen kullanıldığının tespit ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Çeşitli kıstaslara göre genel işletme giderleri üzerinden hesaplanacak paylar bu kapsamda değerlendirilmez.
Dışardan 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,	Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek alınması veya bunlara yaptırılan analizlerle ilgili olarak yapılan ödemelerle, bu mahiyetteki diğer

	bu mahiyetteki diğer ödemelerdir.	ödemelerdir. Bu şekilde alınan danışmanlık hizmeti ve diğer hizmet alımlarına ilişkin harcamalar Ar-Ge ve yenilik harcaması kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının %20'sini geçemez.
Vergi, Resim ve Harçlar	Doğrudan Ar-Ge 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.	Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olan ve 31.12.1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununa göre gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilen vergi, resim ve harçları kapsar. Doğrudan Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütüldüğü taşınmazlar için ödenen vergiler, Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmak üzere ithal edilen mallarla ilgili gümrük vergileri ile benzeri vergi, resim ve harçlar bu kapsamdadır. Ayrıca, Rekabet öncesi işbirliği projelerinde, işbirliğini oluşturan kuruluşlarca bu işbirliğine ait özel hesaba aktarılan tutarlar, birinci fıkrada sayılan harcamalar kapsamında olmak şartıyla, harcamanın yapıldığı dönemde katkı sağlayan kuruluşların Ar-Ge ve yenilik harcaması olarak kabul edilir.
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	Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanla tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur. Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır.

	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.	-
HARCAMALARIN AKTİFLEŞTİRİLMESİ VEYA DOĞRUDAN GİDER KAYDEDİLMESİ	Hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamı aktifleştirilmek zorundadırlar. Ancak, gayrimaddi hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesi gerekmeyen harcamalar doğrudan gider yazılabilir.	Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamındaki harcamalar, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir.
EK AR-GE İNDİRİMİ	Yok	500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde, ayrıca, o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı da indirim konusu yapılabilecektir.
KAZANCIN YETERLİ OLMAMASI NEDENİYLE YARARLANILAMAYAN İNDİRİM HAKKININ SONRAKİ DÖNEMLERE DEVRİ	İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir. (Süre sınırı yoktur.)	5746 sayılı Kanuna göre uygulanan Ar-Ge indiriminde kazanç yetersizliği nedeniyle ilgili hesap döneminde kullanılamayan Ar-Ge indirimi hakkı, sonraki dönemlere devredilecek ve devredilen tutarlar izleyen yıllarda yeniden değerlendirilerek dikkate alınacaktır. (Süre sınırı yoktur)
DİĞER KURUMLARDAN SAĞLANAN DESTEKLER	98/10 sayılı Araştırma–Geliştirme (Ar-Ge) Yardımına İlişkin Tebliğ çerçevesinde geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan destekler, borç mahiyetinde olup ticari kazançta dahil edilmesi söz	Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin olarak kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan vakıflar ile uluslararası fonlardan alınan destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fonda yer alan tutarlar, Kurumlar Vergisi

	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 kazanca dahil edilecektir. Maliyetleri, bu tür desteklerle karşılanan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indiriminin hesabında dikkate alınacaktır.	Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz. Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar, yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortismanına tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir.
--	--	---

3. SPONSORLUK HARCAMALARI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (b) bendinde yer alan düzenleme ile ülkemizdeki sportif faaliyetleri teşvik etmek amacıyla sportif faaliyetlere dönük sponsorluk harcamalarının kazançtan indirimine olanak verilmektedir. Söz konusu bent hükmüne göre,

- 21.05.1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun⁵¹ ile
- 17.06.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun⁵²,

kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen,

- Amatör spor dalları için tamamı,
- Profesyonel spor dalları için % 50'si,

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

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'un "Ödül ve Sponsorluk" başlıklı Ek 3'üncü maddesine göre, ulusal veya uluslararası gençlik ve spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişiler;

a) Genel Müdürlüğün yıllık faaliyet programında yer alan ulusal ve uluslararası gençlik ve spor organizasyonları,

b) Sporcuların transfer bedelleri hariç olmak üzere spor kulüpleri ile federasyonların yıllık programlarında bulunan sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik resmi sportif faaliyetleri,

c) Kamu kurum ve kuruluşları ve yerel yönetimler ile spor kulüplerine ait spor tesislerinden Genel Müdürlükçe uygun görülenlerin yapımı, bakımı ve onarımı,

⁵¹ 28.05.1986 tarih ve 19120 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁵² 03.07.1992 tarih ve 21273 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

d) Federasyonların ve spor kulüplerinin sportif hizmet ve faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzemelerin temini,

e) Ferdi lisanslı sporcuların, Genel Müdürlük veya federasyonlarca ferdi olarak katılmalarına izin verilen ulusal veya uluslararası organizasyonları,

f) Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ile Paralimpik Komitesi'nin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetleri,

kapsamında sponsorluk yapabilirler.

Maddenin, 5340 sayılı Kanunla değişik 5'inci fıkrasına göre; sportif faaliyetlere, sporculara, spor kulüplerine, federasyonlara veya tesislere yapılacak harcamalar sponsor tarafından bizzat harcanır veya sponsorluk alanın banka hesabına yatırılır.

Öte yandan, 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun'un "Federasyonun Gelirleri" başlıklı 22'nci maddesinin (e) bendinde, sponsorluk gelirleri, federasyonun gelirleri arasında sayılmıştır.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği'nde⁵³ düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelik'te belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir.

Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı oldukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairesi durumu derhal bir yazı ile bulunan mahaldeki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğü'ne bildirecektir.

3.2. Sponsorluk Harcamaları İndiriminin Uygulanması

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalardır. Dolayısıyla, sponsorluk harcamaları Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesinde düzenlenen indirilecek giderlerden değildir. Bir başka ifadeyle, sponsorluk harcamaları kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir. Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları, harcamanın yapıldığı tarihte kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu harcamaların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum kazancının yeterli olması halinde, amatör spor dalları için tamamının, profesyonel spor dalları için % 50'sinin beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

⁵³ 16.06.2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Örnek vermek gerekirse, mükellef tarafından profesyonel spor dalları için 100 birimlik sponsorluk harcaması yapılmış ise, kayıtlarda gider olarak görülen bu tutarın kanunen kabul edilmeyen gider olarak ilgili dönem kurum kazancına eklenmesi, bu tutar üzerinden %50 oranında hesaplanacak 50 birimlik indirimin de kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilerek indirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, harcamanın yapılmış olduğu dönemde kurum kazancının olmaması veya yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen bir tutar bulunması halinde, bu tutarın sonraki dönemlere devredilmesi mümkün değildir.

3.2. Sponsorluk Harcamaları ve Reklâm Harcamaları Ayrımı

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir. Yukarıda da belirtildiği üzere, sponsorluk harcamaları esasen kanunen kabul edilmeyen gider niteliğinde olup, KVK'nın 10'uncu maddesinin (1-b) bendinde yer alan düzenleme uyarınca, bu bentte yer alan usul ve esaslar çerçevesinde beyanname üzerinde indirim konusu edilebilmektedir. Reklam harcamaları ise, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilgili olduğundan genel hükümler dahilinde gider olarak kurum kazancından indirilmektedir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi ödemeler,

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

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

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

3.3. Sponsorluk Harcamalarının Belgelendirilmesi

Sponsorluk harcamalarının kurum kazancından indirilmesinde, harcamanın aynı veya nakdi nitelikte olmasının önemi bulunmamaktadır. Bununla beraber, harcamaların belgelendirilmesinde aynı veya nakdi desteklerin belgelendirilmesi farklılık arz edecektir. Konu ile ilgili olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde düzenleme yapılmıştır. Tebliğde yer alan açıklamalara göre, nakdi ve aynı desteklerin belgelendirilmesi aşağıdaki gibi olacaktır.

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

Yönetmeliğin 4'üncü ve 13'üncü maddelerinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara aynı ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anılan Yönetmeliğin 4'üncü maddesinde **“belge”**, sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; **“nakdi destek”**, sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme; **“aynı destek”** ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

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

3.3.1. Nakdi Desteklerin Belgelendirilmesi

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın “sponsorluk amacıyla” yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.

Söz konusu nakdi desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.

3.3.2. Aynı Desteklerin Belgelendirilmesi

Desteğin nakdi olarak değil de aynı olarak yapılmış olunması durumunda;

- İşletmenin varlıklarından aynı olarak yapılan desteğin sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, teslimi yapılan değerler için fatura

düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olunması,

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

şarttır.

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

Ancak, makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Yukarıda kapsamı belirtilen sponsorluk harcamalarının indirimi için söz konusu beyannamelerin ekinde herhangi bir belgenin ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.

4. BAĞIŞ VE YARDIMLAR

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yapmış oldukları bağış ve yardımların kurum kazancından indirilmesine ilişkin düzenleme, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde yer almaktadır. Söz konusu düzenleme ile, dayanışmayı, sivil toplum örgütlerini ve araştırma geliştirme faaliyetlerini teşvik etmek amacıyla kurumlar vergisi mükelleflerinin yapmış oldukları bağışların belli bir kısmının kazançtan indirimine izin verilmektedir.

Bunun yanı sıra, bazı özel kanunlarda düzenlenmiş olan bağış ve yardımların da kurum kazancından düşülmesine imkân bulunmaktadır. Dolayısıyla, bağış ve yardımların kurum kazancından indirilmesi konusunun, “Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre indirilecek bağış ve yardımlar” ve “diğer kanunlara göre indirilecek bağış ve yardımlar” başlıkları altında incelenmesi gerekir.

4.1. Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

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

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

- c) Kurum kazancının %5'i ile sınırlı genel nitelikli bağış ve yardımlar,
- ç) Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımlar,
- d) Kültür ve turizm amaçlı bağış ve yardımlar,

- e) Doğal afetlere ilişkin bağış ve yardımlar,
- f) Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı.

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

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

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

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

4.1.1. Kurum Kazancının %5'i İle Sınırlı Genel Nitelikli Bağış ve Yardımlar

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

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

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

İlgili maddenin gerekçesinde, indirim esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarın esas alınacağı belirtilmektedir. Benzer şekilde 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancının, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, **indirim** ve istisnalar düşülmeden önceki **[Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)]** tutar olduğu belirtilmiştir. Bağış ve yardımlar, indirimler arasındadır. %5'lik hesaplamada esas alınan kurum kazancının tespitinde indirim ve istisnalardan önceki kurum kazancının esas alınacak olması, bağış ve yardım tutarı dikkate alınmaksızın tespit

edilen kazanç üzerinden indirimin hesaplanmasını gerektirmektedir. Dolayısıyla, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespit edilmesinde, %5'lik oran uygulamasının **dış yüzde** hesaplaması yoluyla yapılması gerekmektedir.

%5'lik oranın uygulanacağı kazancın tespit edilmesinde, kanunen kabul edilmeyen giderlerin ticari bilanço karına eklenip eklenmeyeceği konusunda verilen bir özalgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.⁵⁴

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

(...)

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

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

Örnek :

(A) Kurumunun 2012 hesap dönemi faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir:

- Ticari bilanço kârı : 1.000.000 TL
- İştirak Kaz. İstisnası : 200.000 TL
- Geç.Yıl Zararı : 100.000 TL
- Bağış ve Yardım : 150.000 TL (kayıtlara gider olarak yansıtılmış)
- KKEG : 50.000 TL
- Taşınmaz Sat.Kaz.İst. : 250.000 TL

Yukarıdaki verilere göre, indirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespiti ve indirimin uygulanması şöyle olacaktır.

İndirilecek Bağış ve Yardım Tutarının Üst Sınırının Tespiti :

A	Ticari bilanço kârı	1.000.000
B	İştirak kazançları istisnası	200.000
C	Geçmiş yıl zararı	100.000
D	Oran uygulamasına esas tutar (A-B-C)	700.000
E	Üst Sınır (D x 0,05)	35.000

⁵⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-66 sayılı özalgesi.

Görüleceği üzere, ticari bilanço kârından, iştirak kazançları istisnası ve geçmiş yıl zararlarının düşülmesi ile elde edilen tutara dış yüzde yoluyla %5'lik oranın uygulanması suretiyle, indirilebilecek bağış ve yardımın üst sınırı 35.000 TL olarak hesaplanmıştır. Buna göre, ilgili dönemde 150.000 TL olan bağış ve yardım tutarının 35.000 TL'lik kısmı kurum kazancından indirilebilecektir. Elde edilen verilere göre, kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

A	Ticari bilanço kârı	1.000.000
B	Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler -Bağış ve yardım : 150.000 -Diğer KKEG : 50.000	200.000
C	Zarar olsa dahi indirilecek istisnalar -İştirak kazançları istisnası : 200.000 -Taşınmaz Sat.Kaz.İst. : 250.000	450.000
D	Kâr (A+B-C)	750.000
E	Geçmiş yıl zararı	100.000
F	İndirime esas tutar (D-E)	650.000
G	İndirilecek Bağış ve Yardımlar	35.000
H	Kurumlar Vergisi Matrahı (F-G)	615.000

4.1.2. Eğitim ve Sağlık Tesislerine İlişkin Bağış ve Yardımlar

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

Madde hükmüne 15.06.2012 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yapılan ekleme ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesisler ile ilgili bağış ve yardımlar da kapsama alınmıştır.

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

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

Görüleceği üzere, (ç) bendinde yer alan ve %5 oran sınırlamasına tabi olmaksızın indirilecek bağış ve yardımlara ilişkin düzenlemede, bağış ve yardımın yapılması gereken kurum ve kuruluşlar arasında, (c) bendinden farklı olarak sadece kamu idare ve kuruluşlarına yer verilmiş, dernek veya vakıflara ise yer verilmemiştir. Dolayısıyla; okul, sağlık tesisi veya öğrenci yurduna ilişkin olarak yapılmış olsa dahi kamu idare ve kuruluşları dışında kalan

kurum veya kuruluşlara yapılacak bağış ve yardımların vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı veya hangi limitler içinde yapılabileceği genel hükümler çerçevesinde değerlendirilecektir. Buna göre, söz konusu tesislerin yapımı için bentte sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar (c) bendi uyarınca, o yılki kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere bu kapsamda indirim konusu yapılacaktır.

Kapsama dahil olan bağış ve yardımların;

- Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası için yapılan harcama,
- Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,
- Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarının faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım,

niteliğinde olması gerekmektedir.

Düzenlemedeki “okul” ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamda değerlendirilecektir.

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

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

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

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

Söz konusu Tebliğde yer alan açıklamalara göre;

- Aynı bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

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

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

- Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

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

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

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

Eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımların belgelendirilmesine ilişkin olarak Tebliğ'de yapılan açıklamalardan anlaşılacağı üzere, belli durumlarda, arka yüzü imzalanmış faturalar, teslim ilişkine ilişkin belgeler ve banka dekontları da bağış ve yardımın belgelendirilmesinde geçerli kabul edilecektir. Ancak, bu belgelerin bağış ve yardımın belgelendirilmesinde geçerli olması, sadece eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımlarda geçerlidir. Bir başka ifadeyle, diğer bentlerde düzenlenen bağış ve yardımların

sadece bu belgelerle tevsik edilmesi mümkün değildir. Çünkü, Tebliğin yukarıdaki açıklaması bağış ve yardımların belgelendirilmesi ile ilgili genel bir açıklama olmayıp, eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve yardımların açıklanmış olduğu bölüm içersinde, bu bağış ve yardımlara ilişkin olarak yapılmıştır. Kaldı ki, Kanun maddesinde de, eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin bağış ve harcamaların düzenlenmiş olduğu (ç) bendinde “makbuz karşılığı” ifadesine yer verilmemiş, diğer bağış ve yardımların düzenlendiği (c), (d) ve (e) bentlerinde ise açık şekilde “makbuz karşılığı” ifadesine yer verilmiştir. Dolayısıyla, eğitim ve sağlık tesislerine ilişkin olanlar dışındaki bağış ve yardımların, bağış makbuzu ile belgelendirilmesi zorunludur.

4.1.3. Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar

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

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

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

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

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

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

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

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmaları,

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

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmaları,

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

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

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

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

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

4.1.4. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin (1-e) bendi uyarınca, Bakanlar Kurulu'nca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

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

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

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

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

4.1.6. Ayni Olarak Yapılan Bağış ve Yardımların İndirilecek Tutarının Tespiti

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

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

4.2. Diğer Kanunlara Göre Kurum Kazancından İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından dönem içinde yapılan bağış ve yardımlardan kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilecek olanlar Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde belirtilenler ile sınırlı değildir. Kurumlar vergisi mükellefleri özel kanunlarda yer alan düzenlemeler nedeniyle yapmış oldukları bir kısım bağış ve yardımları belirli şartlar altında kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alabilmektedirler. Buna göre, özel kanunlar uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alabilecekleri bağış ve yardımlar şunlardır:⁵⁵

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

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

4.2.2. 7269 sayılı Kanun Uyarınca Afetzedelere Yapılacak Bağış ve Yardımlar

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

⁵⁵ Gelirler Kontrolörleri Derneği, Kurumlar Vergisi Rehberi, sf. 513-516.

4.2.3. TÜBİTAK'a Yapılan Bağış ve Yardımlar

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

4.2.4. Üniversitelere ve İleri Teknoloji Enstitülerine Yapılan Bağış ve Yardımlar

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

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

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

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

4.2.5. Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumuna Yapılan Bağışlar

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

4.2.6. Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumuna Yapılacak Bağış ve Yardımlar

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

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

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

4.2.8. Milli Ağaçlandırma ve Erezyon Kontrolü Harcamaları

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

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

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

5. GİRİŞİM SERMAYESİ FONU OLARAK AYRILAN TUTARLARIN KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİ ÜZERİNDE AYRICA GÖSTERİLEREK KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLMESİ

6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanunu'na eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayırabilme imkanı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesine eklenen (g) bendi ile de Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılacaktır.

5.1. Girişim Sermayesi Fonu İndirimi Yapılabilmesinin Şartları

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),

- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,

- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

5.2. Girişim Sermayesi Fonu İndirimi Tutarının Hesaplanması

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılması mümkün değildir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

Örnek:

Hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş.'nin 2012 yılı dönem sonu öz sermayesi 800.000 TL olup, şirket 2012 yılında 170.000 TL kazanç elde etmiştir. Şirketin ayrıca, 30.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri, 50.000 TL istisna kapsamında serbest bölge kazancı, 20.000 TL yatırım indirimi tutarı ve 2011 yılından 30.000 TL geçmiş yıl zararı bulunmaktadır.

Şirket beyan edilen gelirin $[170.000 + 30.000 - 50.000 - 30.000 - 20.000 = 100.000]$ %10'u olan 10.000 TL'yi girişim sermayesi fonu olarak ayırarak özel bir fon hesabına almıştır.

Bu durumda (A) A.Ş., beyan edilen gelirin %10'unu ve dönem sonu öz sermayesinin %20'sini aşmayacak şekilde ayırdığı girişim sermayesi fonunu, 25/4/2013 tarihine kadar vereceği 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapabilecektir. (A) A.Ş.'nin 2013 yılı sonuna kadar, ayırmış olduğu 10.000 TL fon tutarıyla girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmaması halinde, indirim konusu yaptığı 10.000 TL fon tutarı nedeniyle eksik tahakkuk ettirilen $(10.000 \times \%20) = 2.000$ TL vergi, gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim

uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

5.3. Girişim Sermayesi Fonu Tutarının Vergilendirilmesi

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;

- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- İşletmeden çekilmesi,
- Ortaklara dağıtılması,
- Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- Mükelleflerce işin terki,
- İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması

hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir.

Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannamede indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

6. TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANCIN YARISININ KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAMESİNDE KURUM KAZANCINDAN İNDİRİLMESİ

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 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.

6.1. İndirim Kapsamındaki Hizmetler

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

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetleri.

- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

6.2. İndirimden Faydalanma Şartları

- İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.
- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir. Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.
- Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir.
- Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.
- İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

6.3. Türkiye'den Yurt Dışı Mukimi Kişi Ve/Veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Elde Edilen Kazancın Tespiti, Kayıtlarda İzlenmesi Ve Beyanı

6.3.1. İndirim Tutarının Tespiti

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

6.3.2. İndirime Tabi Kazançların Kayıtlarda İzlenmesi

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından,

hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazanca ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.

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

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

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

6.3.3. İlgili Bakanlığın İzni ve Denetimine Tabi Olarak Türkiye'de Yerleşmiş Olmayan Kişilere Verilen Eğitim ve Sağlık Hizmetlerine İlişkin Bildirim ve Belgeler

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

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

6.3.4. Esas Faaliyet Konusu Dışındaki Gelirler

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

7. KORUMALI İŞYERİ İNDİRİMİ

19.02.2014 tarih ve 28918 sayılı resmi gazetede yayınlanan 6518 sayılı Kanun'un 83'üncü maddesiyle kurumlar vergisi kanununun 10'uncu maddesine eklenen h bendi ile

korumalı işyeri indirimine dair hükümler düzenlenmiştir. Buna göre, 1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanun'a göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının % 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının % 150'sini aşamaz) tutarı kurumlar vergisi kanununun 10'uncu maddesi kapsamında kurum kazancından indirim olarak dikkate alınacaktır. Bu oranı, engellilik derecelerine göre % 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.

DÖRDÜNCÜ KISIM

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA DÜZENLENEN VERGİ GÜVENLİK MÜESSESELERİ

BİRİNCİ BÖLÜM

KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI

1. GENEL AÇIKLAMA

Vergilendirmede önemli kabul edilen konulardan biri de vergileme zamanıdır. Çok uluslu şirketlerin vergilendirilmesinde, şirket ortakları ikamet ilkesine göre iştiraklerinin geliri transfer edilinceye kadar, bu gelirleri nedeniyle vergiye tabi olmamaktadırlar. Yurt dışında elde edilen gelirlerin yurt içinde vergiye tabi tutulması ilke olarak, yurt dışı kazanç üzerinden kaynak ülkede hesaplanan vergi, yurt içi vergi oranı uygulandığında hesaplanandan daha az ise yurt içi vergi oranına ulaşıncaya kadar ilave vergiye tabi tutulmaktadır.⁵⁶

Ancak, kazancın dağıtılmayıp, gelirin yurt dışında bırakılması da mümkün bulunmaktadır. Bu durum, vergi erteleme olarak tanımlanmaktadır.⁵⁷ Vergi ertelemenin getirisi, yabancı ülkede elde edilen kazancın tutarı, yurt içi ve yurt dışı efektif vergi oranları arasındaki fark, erteleme süresi ve piyasa faiz oranlarına bağlı olarak değişmektedir. Özellikle çok uluslu şirketler gelirlerini düşük oranda veriletilen ülkelere dağıtarak vergi ertelemesi avantajlarından yararlanmaktadırlar.⁵⁸

Bu nedenlerle bazı ülkeler, yurt dışında elde edilen kâr paylarının vergilendirilmesiyle ilgili özel düzenlemeler yapmaktadır. Bu düzenlemelerden biri de birey ve kurumların yurt dışında kontrollerinde bulundurdıkları işletmelerle ilgili düzenlemelerdir. Yurt dışı kontrollü işletme rejimi, bağlı şirket kârının, dağıtılmamış olsa da ortakların mukimi olduğu ülkede, sanki ortaklara dağıtılmış gibi vergilendirilmesi olarak tanımlanmaktadır. Ülke uygulamalarında çoğunlukla bağlı işletmenin hem kurum ve hem de gerçek kişi ortakları, kontrol edilen yabancı kurum (*Controlled Foreign Corporation-CFC*) düzenlemelerine tabi olmaktadır. Bu rejimde, kontrol edilen yabancı kurumun belirli gelirleri yurt içinde ikamet eden ortakların geliri olarak vergilendirilmektedir.⁵⁹

Kontrol Edilen Yabancı Kurum uygulaması 5520 sayılı KVK ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere vergi mevzuatımıza girmiş bulunmaktadır. KVK'nın 7'nci maddesiyle belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflere bu iştiraklerinden fiilen kâr payı dağıtılmasa bile vergi uygulamaları açısından kâr payı dağıtılmış olduğu kabul edilmekte ve bu suretle bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması sağlanmaktadır.

⁵⁶ N.Semih ÖZ, Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Türkiye'de Kontrol Edilen Yabancı Kurum Uygulaması, Sirküler Rapor, Sayı:2006-10, TÜRMOB Yayınları, Ankara 2006, sf. 6.

⁵⁷ ÖZ, a.g.e., sf. 7:

Thomas A. GRESIK, The Taxing Task of Taxing Transnationals, Journal of Economic Literature, Vol.39, No.3, September 2001, sf.803.

⁵⁸ ÖZ, a.g.e., sf. 7.

⁵⁹ ÖZ, a.g.e., sf. 7.

2. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM DÜZENLEMESİNİN AMACI VE MANTIĞI

Bazı ülkeler, diğer ülkeler aleyhine fon ve yatırımları çekmek için vergi erteleme olanağı getiren, zararlı vergi rekabetine yol açan uygulamalara yer vermektedirler. Vergi sistemimizde vergi kayıp ve kaçığına yol açan ve vergiden kaçınmada kullanılabilen, bu yerlerdeki iştiraklere ilişkin işlemlerin düzenlenmesi amacıyla kontrol edilen yabancı kurum uygulaması vergi mevzuatımız kapsamına alınmıştır. 5520 sayılı KVK'nın 7'nci maddesinde yapılan düzenleme ile uluslararası vergi uygulamalarındaki gelişmelere paralel olarak, ticari ve sınai mahiyette olmayan, yatırımlarını yurt dışında düşük vergi oranlı ülkelere yönlendiren mükellefler ile Türkiye'de yatırım yapan mükellefler arasındaki vergi eşitsizliğinin giderilmesi amaçlanmaktadır.

Kurumlar vergisi yönünden iştirak yoluyla yapılan yatırımlardan elde edilen gelirler, iştirakin kâr dağıtımını yapmasına bağlı olarak vergilendirilmektedir. Bir başka ifadeyle, kurumların iştiraklerinden gelir elde etmiş sayılabilmeleri için, iştiraklerin kâr dağıtımını gerçekleştirmiş olması gerekmektedir. Dolayısıyla, iştirak edilen kurum kârını dağıtmadığı müddetçe, söz konusu iştiraktan elde edilen kazanç henüz doğmamış kabul edilecektir.

Öte yandan avantajlı vergi uygulamaları olan ülkelere, genellikle kâr dağıtımını yapma zorunluluğu bulunmamakta ve bu durum vergi planlaması ve vergi erteleme için elverişli ortam hazırlamaktadır. 5520 sayılı KVK'nın 7'nci maddesinde düzenlenen Kontrol Edilen Yabancı Kurum (KEYK) uygulaması da, vergi eşitsizliğine yol açan bu durumun giderilmesi amacıyla getirilmiştir. Bu madde ile, belli şartlar altında yurt dışı iştiraklere yatırım yapan mükelleflerin yurt dışı iştirak kârları, **fiilen dağıtılsa bile** vergi uygulamaları açısından dağıtılmış kabul edilerek, bu iştiraklerin kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulması öngörülmektedir.

3. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAVRAMI

Kontrol edilen yabancı kurum kavramı; basit tanımıyla, tam mükellef gerçek kişi ve kurumların doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştirakleri ifade etmektedir.

Buna göre, yurt dışındaki bir kurumun kontrol edilen yabancı kurum sayılabilmesi için;

- Sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sinin,
- Doğrudan veya dolaylı olarak,
- Ayrı ayrı ya da birlikte,

tam mükellef gerçek kişi veya kurumlara ait olması gerekmektedir.

Tanımda geçen **“doğrudan veya dolaylı olarak”** ve **“ayrı ayrı ya da birlikte”** ifadeleri önem arz etmektedir. Bu ifadelerle yurt dışındaki iştirakin ortaklık paylarının grup şirketleri veya gerçek kişiler arasında paylaştırılıp, maddede belirtilen kontrol oranının altında kalınarak kapsam dışına çıkılması engellenmektedir.

4. DİKKATE ALINMASI GEREKEN KONTROL ORANI

Maddenin (3) numaralı fıkrasında, kontrol oranı olarak ilgili hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte sahip olunan en yüksek oranın dikkate alınacağı belirtilmiştir. Madde metninde açık şekilde belirtilmiş olmamakla birlikte, “ilgili hesap dönemi” ifadesinden, Türkiye’deki kurumun değil, yurt dışı iştirakin hesap döneminin anlaşılması gerekmektedir. Çünkü, maddenin (4) numaralı fıkrasında da, yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kârın **yurt dışı iştirakin hesap döneminin** kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla kurumlar vergisi matrahına ekleneceği belirtilmektedir. Dolayısıyla, kontrol oranı tespit edilirken de benzer şekilde yurt dışı iştirakin hesap döneminin esas alınması gerekmektedir.

5. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCININ TÜRKİYE’DE VERGİLENDİRİLMESİNİN ŞARTLARI

Kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının, dağıtılsın veya dağıtılmasın Türkiye’de kurumlar vergisine tabi tutulması belli şartlara bağlanmış olup, bu şartlar KVK’nın 7’nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında üç bent halinde sıralanmıştır. Söz konusu şartlar şunlardır:

- a) İştirakin toplam gayrisafi hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması.
- b) Yurt dışındaki iştirakin ticarî bilânço kârı üzerinden % 10’dan az oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması.
- c) Yurt dışında kurulu iştirakin ilgili yıldaki toplam gayrisafi hasılatının 100.000 TL karşılığı yabancı parayı geçmesi.

Kontrol edilen kurum kazancının, KVK’nın 7’nci maddesi kapsamında kurumlar vergisine tabi tutulması için yukarıda yer alan şartların birlikte gerçekleşmesi gerekir. Aksi takdirde, söz konusu kazançlar dağıtılmadığı sürece kurumlar vergisine tabi olmayacaktır.

6. TAM MÜKELLEF KURUMLARIN VERGİ MATRAHINA DAHİL EDİLMESİ GEREKEN KONTROL EDİLEN YABANCI KURUM KAZANCI

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 7’nci maddesinin (4) numaralı fıkrasına göre, yukarıdaki bölümlerde açıklanan şartların gerçekleşmesi durumunda yurt dışında kurulu iştirakin elde etmiş olduğu kârın, yurt dışı iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren hesap dönemi itibarıyla tam mükellef kurumların, kurumlar vergisi matrahına hisseleri oranında dahil edilmesi gerekmektedir.

Tam mükellef kurumların kurumlar vergisi matrahlarına dahil edilecek kontrol edilen yabancı kurum kazançlarının tespitinde, kontrol edilen yabancı kurumların, zarar mahsubu dahil giderler düşüldükten, istisnalar düşülmeden önceki, vergi öncesi kurum kazançları dikkate alınacaktır.

Yurt dışı iştirakten elde edilmiş sayılan kazancın hesaplanmasında, yurt dışı iştirakin ilgili **hesap döneminin kapandığı tarihte sahip olunan iştirak oranı** (sermaye, kâr payı veya oy kullanma hakkı oranı) dikkate alınacaktır.

Örnek :

- (X) yabancı kurumunun hesap dönemi, 1 Temmuz – 30 Hazirandır.

- (X) Kurumunun 14.02.2012 tarihi itibarıyla ortaklık yapısı aşağıdaki gibidir. (Kontrol oranının en yüksek olduğu tarih)

Ortak	Ortaklık Payı
Tam Mükellef Kurum (A)	% 35
Tam Mükellef Gerçek Kişi (B)	% 20
Dar Mükellef Kurum (C)	% 45

- (X) Kurumunun hesap dönemi sonu (30.06.2012) itibarıyla kurum kazancı 1.000.000 Dolar'dır.
- (X) Kurumunun ilgili dönemde hesaplanan kurumlar vergisi benzeri vergisi 50.000 Dolar'dır.
- (X) Kurumunun pasif nitelikli gelirlerinin gayrisafi hasılatına oranı %40'tır.
- 30.06.2012 tarihi itibarıyla, tam mükellef (A) Kurumunun (X)'teki iştirak payı %10'dur.

Bu verilere göre, tam mükellef kurum (A) ile tam mükellef gerçek kişi (B)'nin elinde bulunan ortaklık payları, (X) Şirketinin kontrol edilen yabancı kurum olup olmadığı hususunda birlikte değerlendirilecek olup (A) ve (B)'nin (X) Şirketine toplam iştirak oranı 14.02.2012 itibarıyla %55 olduğundan (X) Şirketinin 01.07.2011-30.06.2012 hesap dönemi için kontrol edilen yabancı kurum olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

(X) Şirketinin tabi olduğu hesap döneminin kapandığı 30.06.2012 tarihi itibarıyla tam mükellef kurum (A)'nın aktifinde, anılan şirketin %10 hissesi bulunduğundan, bu tarih itibarıyla şirketin kazancının %10'u dağıtılsın veya dağıtılmasın tam mükellef kurum (A) tarafından elde edilmiş sayılacaktır.

Bu orana göre hesaplanan (1.000.000 x %10 =) 100.000 Dolar, tam mükellef kurum (A) tarafından 30.06.2012 tarihi itibarıyla elde edilmiş kâr payı sayılacak ve ikinci geçici vergilendirme döneminin vergi matrahına dahil edilecektir.

İKİNCİ BÖLÜM

ÖRTÜLÜ SERMAYE

1. GENEL AÇIKLAMA

KVK'nın 12'nci maddesinde örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açıklık getirilerek objektif kıstaslar konulmuş ve örtülü sermaye kapsamına girmeyecek borçlanmalar ayrıca sayılmıştır.

Kitabın önceki bölümlerinde belirtildiği üzere; KVK'nın 11'inci maddesi uyarınca; örtülü sermaye sayılan borçlar üzerinden hesaplanan **faiz, kur farkları ve benzeri giderler** bir taraftan kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmezken, diğer taraftan da bu tutarlar (kur farkları hariç) hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılmaktadır. Dolayısıyla örtülü sermaye tanımına giren borçların, gerek ilgili dönem kurum kazancının tespitinde, gerekse dağıtılmış sayılan kâr payı tutarının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

2. ÖRTÜLÜ SERMAYENİN TANIMI

Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin **üç katını aşan kısmı**, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

3. ÖRTÜLÜ SERMAYE KAPSAMINDA DEĞERLENDİRİLECEK BORÇLARIN UNSURLARI

Örtülü sermayeye ilişkin olarak 5520 sayılı KVK'da yer alan yukarıdaki tanımdan da anlaşılacağı üzere, yapılan bir borçlanmanın örtülü sermaye kapsamında değerlendirilebilmesi bazı koşullara bağlanmıştır. Buna göre bir borçlanmanın örtülü sermaye sayılabilmesi için aşağıdaki şartların tamamının gerçekleşmesi gerekir.

- Borç, kurum ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin edilmelidir.
- Temin edilen borç işletmede kullanılmalıdır.
- İşletmede kullanılan borçların hesap dönemi içerisinde herhangi bir tarihteki tutarı, kurumun öz sermayesinin üç katını aşmalıdır.

Örtülü sermayenin unsurları olarak nitelendirebileceğimiz bu şartlar aşağıdaki bölümlerde örnekler yardımıyla açıklanmıştır.

3.1. Borcun Doğrudan veya Dolaylı Olarak Ortak veya Ortakla İlişkili Kişiden Temin Edilmesi Gereği

Örtülü sermayenin asli unsuru, borcun ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilmesidir. Eğer borç veren kişi veya kurum, ortak veya ortakla ilişkili kişi tanımına girmiyorsa örtülü sermayeden bahsedilmesi mümkün değildir. Ancak Kanun maddesinde “...

doğrudan veya dolaylı olarak ...” ifadesine yer verildiğinden, yapılan bir borçlanmada dolaylı da olsa bu türden bir ilişki kurulabiliyorsa örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Buna göre, borcun üçüncü kişi veya kurumlar aracılığı ile ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilmesi halinde de örtülü sermayenin varlığı ileri sürülebilecektir. Dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kişi veya kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel değildir.

3.1.1. Kurum Ortaklarından Yapılan Borçlanmalar

Kurumların ortaklarından temin ettikleri borçlanmalar, diğer şartların da varlığı halinde örtülü sermaye sayılacaktır.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde, **ortaklık ilişkisinin**; kurumun hem ortak olduğu kurumları, hem de kuruma ortak olan gerçek kişi ve kurumları kapsadığı belirtilmektedir. Örneğin, bir kurum açısından kendisine ortak olan kişi ve kurumlar ile bu kurumun sermayesine iştirak ettiği diğer bir kurum ortaklık ilişkisi kapsamındadır.

Ortaklardan temin edilen borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesinde ortaklık payı oranının bir önemi bulunmamaktadır. Bir başka deyişle ortaklık payı ne olursa olsun, ortaklık ilişkisi içerisinde bulunan kişi ve kurumlardan yapılan borçlanmalar örtülü sermaye kapsamındadır.

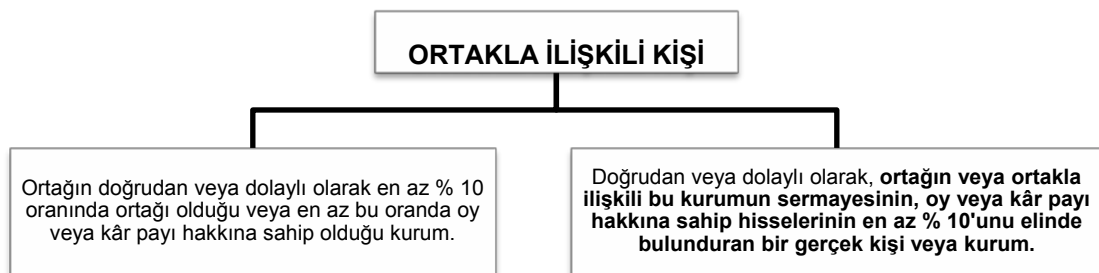
Ancak, kurumların Borsa İstanbul’da işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

3.1.2. Ortaklarla İlişkili Kişilerden Yapılan Borçlanmalar

Örtülü sermaye uygulamasında, borcun temin edildiği kişi yönünden ikinci grubu **ortaklarla ilişkili kişilerden** temin edilen borçlar oluşturmaktadır. Kurumların ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ettikleri borçlar da diğer şartların varlığı halinde örtülü sermaye sayılacaktır.

3.1.2.1. “Ortakla İlişkili Kişi” Kavramı

“Ortakla İlişkili Kişi” kavramının tanımı Kanunun 12/3-a maddesinde yapılmıştır. Buna göre “ortakla ilişkili kişi” kavramı, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, **ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun** sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumunu ifade etmektedir.



İlgili maddenin gerekçesinde belirtildiği üzere, fıkra da geçen;

“**gerçek kişi**” ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu’nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları,

“**kurum**” ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını,

kapsamaktadır.

Buna göre, adi ortaklıklar ve şahıs şirketlerinden (adi komandit şirket, kolektif şirket) yapılan borçlanmalar da gerçek kişilerden yapılan borçlanmalar gibi örtülü sermaye uygulaması kapsamında değerlendirilebilecektir.

3.1.2.2. Kurum Ortaklarının Eş, Üstsoy ve Altsoy Hısmılarının Ortakla İlişkili Kişi Sayılıp Sayılmayacağı

Ortakla ilişkili kişi tanımlamasının yapıldığı Kanun hükmünde, ortakla ilişkili kişi “**eş**”, “**üstsoy**”, **altsoy**” vb. ifadelerle yer verilmemiştir. Bu da, kurum ortaklarının eş, üstsoy, altsoy vb. hısmılarının örtülü sermaye uygulamasında ortakla ilişkili kişi sayılmayacağı anlamına gelmektedir. Ancak, bu durum, bu kişilerden yapılan borçlanmaların hiçbir şekilde örtülü sermaye kapsamında değerlendirilemeyeceği şeklinde algılanmamalıdır. Zira, muvazaalı olarak ortaklardan yapılan borçlanmaların bu kişilerden yapılmış gibi gösterilmesi halinde, olayın gerçek mahiyetinin esas alınmasıyla, temin edilen borç örtülü sermaye kapsamında değerlendirilebilecektir. Bir başka ifadeyle, görünürdeki işlem kurum ortağının eş veya hısmılarından yapılan borçlanma olmakla beraber, gerçekte söz konusu borçlanma işleminin kurum ortağından yapıldığının ortaya konulabilmesi halinde, VUK’un 3. maddesi uyarınca olayın gerçek mahiyeti esas alınacak ve borçlanmanın kurum ortağından yapıldığı kabul edilerek örtülü sermayeye ilişkin hükümler uygulanabilecektir.

3.2. Borcun İşletmede Kullanılması Gereği

Ortaklardan veya ortaklarla ilişkili kişilerden temin edilen borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi için gerekli şartlardan biri de temin edilen borcun işletmede kullanılması gereğidir. Temin edilen borcun aynı şartlarla diğer bir kişi veya kuruma aktarılması halinde, borcun işletmede kullanılması şartı gerçekleşmediği için örtülü sermaye söz konusu olmayacaktır.

3.3. Borcun Öz Sermayenin Üç Katını Aşması Gereği

Ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilerek işletmede kullanılan borçların, örtülü sermaye olarak kabul edilmesi için, bu borçların hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte, hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmektedir. Dolayısıyla öz sermayenin üç katına kadar olan borçlanmalar hiçbir şekilde örtülü sermaye sayılmayacaktır. Ancak, bu sınır borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

Buna göre, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda, bu kişilerden alınan borçların toplamının hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katı ile karşılaştırılması

ve bu oranı aşan borç tutarlarının **oranı aştıkları sürece** ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Kanun'un 12'nci maddesinin (3-b) bendi uyarınca, **öz sermaye kavramı** kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş olan hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 192'nci maddesine göre, öz sermaye, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farktır. Yeni kurulan kurumlar bakımından kuruluş tarihinde tespit edilen öz sermaye tutarı, hesap dönemi başındaki öz sermaye olarak dikkate alınacaktır. Buna göre, kurumların yapmış oldukları borçlanmaların örtülü sermaye olup olmadığı yönündeki tespit, hesap dönemi başındaki bilançoda yer alan öz sermaye ile kıyaslanmak suretiyle yapılacaktır. Kurumun dönem başı öz sermayesinin sıfır veya negatif değerler taşıması durumunda, söz konusu kurumun ortak ve ortaklarla ilişkili kişilerden yaptığı borçlanmaların tamamı örtülü sermaye olarak değerlendirilecektir.

Maddeye göre öz sermaye kavramı, Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilen öz sermayeyi ifade ettiğinden, mukayesede esas alınacak öz sermaye tutarı tespit edilirken Vergi Usul Kanunu'na uygun olmayan işlemlerin etkisinin giderilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Örneğin vergi kanunlarına uygun olmayan karşılıkların (kıdem tazminatı karşılığı gibi) etkisinin giderilmesi ve öz sermayenin muhasebe dışında düzeltilmesi gerekir.⁶⁰

4. ÖRTÜLÜ SERMAYE TUTARI

Yukarıda da belirtildiği üzere, ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilerek işletmede kullanılan borçların, örtülü sermaye olarak kabul edilmesi için, bu borçların hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte, hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmektedir.

Söz konusu borçların tamamı değil, **öz sermayenin üç katını aşan kısmı**, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır. Borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Birden fazla ortak veya ortakla ilişkili kişilerden borç alınması söz konusu ise, bu borçların öz sermayenin üç katını aşıp aşmadığının tespitinde her bir borçlanma ayrı ayrı değil, tüm ortak ve ortaklarla ilişkili kişilerden alınan borçların toplamı dikkate alınacaktır.

Örtülü sermaye tutarının belirlenmesinde aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir.

4.1. Yabancı Para Üzerinden Yapılan Borçlanmalar

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, yabancı para üzerinden yapılan borçlanmalara ilişkin borç/öz sermaye hesabında, "**her bir borcun alındığı tarihte geçerli olan döviz kuru**"nun esas alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, borç alma tarihinden sonra döviz kurunda meydana gelen değişiklikler örtülü sermaye değerlendirilmesinde dikkate alınacak borç tutarını etkilemeyecektir.

⁶⁰ Murat ERİŞTİ, Örtülü Sermaye Mukayesesinde Esas Alınacak Öz Sermaye Tutarının Nasıl Tespit Edileceği ve Yılsonuna Kadar Yapılacak Sermaye Artırımlarının Önemi, <http://www.addenetim.com/news.php?newsid=182>

Yabancı para üzerinden alınan borcun vadesinin izleyen yıla sarkması halinde ise, izleyen yıl için söz konusu hesaplama, borcun ödenmeyen tutarının bilanço günü itibarıyla Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre değerlendirilmiş tutarı esas alınmak suretiyle yapılacaktır.

4.2. Banka veya Benzeri Kredi Kurumlarından Yapılan Borçlanmalar

Borç/öz sermaye karşılaştırması sırasında, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınacaktır. Sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalarda ise borcun %50'lik kısmı değil, tamamı örtülü sermaye tutarının hesabında dikkate alınacaktır.

Banka, Türkiye'de 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'na göre faaliyette bulunan bir bankayı; **banka benzeri kredi kurumu**, esas faaliyet konusu mevduat benzeri veya özel cari ve katılma hesapları benzeri hesaplar yoluyla fon toplayan ve kredi kullandıran kurumları; yurt dışında ise bulunduğu ülkede 5411 sayılı Kanun benzeri bir kanun ile ayrıntılı olarak düzenlenmiş ve yaptırımları olan bir mevzuat çerçevesinde yukarıda belirtilen benzer faaliyetlerde bulunan kurumları ifade etmektedir.

4.3. Vadeli Mal veya Hizmet Alımlarından Kaynaklanan Borçlanmalar

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre; **piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre** yapılan vadeli mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak ortaya çıkan borçlanmalarda, vade farkı tutarları ayrıca hesaplanmış olsa da bu borç tutarları örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Söz konusu süreleri aşan, bir başka deyişle piyasa koşulları ve ticari teamüllere uymayan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar ise örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınacak; bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farkları tespit edilerek örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilecektir.

Görüleceği üzere, vadeli mal veya hizmet alımlarından kaynaklanan borçlanmalar genel itibarıyla örtülü sermaye uygulaması dışında tutulmuş, ancak bunun için söz konusu alımların piyasa koşulları ve ticari teamüllere uygun olması şartı aranmıştır. Piyasa koşulları ve ticari teamüllerin somut ve net olarak ortaya konmasındaki güçlük, bu yönüyle örtülü sermaye uygulamasında tereddütlere neden olabilecektir. Zira, her bir sektör itibarıyla, hatta mal veya hizmet grubu itibarıyla piyasa koşulları ve ticari teamüller farklılık arz edebilecektir. Mevcut duruma göre konunun her bir olaya özgü olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

4.4. Alınan Avanslar

Gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan ya da verilen değerleri ifade eden avanslar, sipariş yöntemi ile mal alan işletmenin, sipariş ettikleri iktisadi değerlerin üretiminde üretici işletmeye finansman imkanı sağlamak amacıyla verilebileceği gibi, satış fiyatını düşük tutmak veya satış garantisi sağlamak amacıyla da verilebilmektedir.

Alınan sipariş avanslarının örtülü sermaye kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda 1 seri Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde açıklama yapılmıştır. Tebliğde; avansların hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkânı sağladığının açık olduğu; dolayısıyla, alınan avansların da işletme bakımından alınan borç

olarak değerlendirileceği ve örtülü sermaye hesaplamasında dikkate alınacağı; inşaat işlerinde yapılan iş kısmı ile orantılı olarak hesaplanıp ödenen istihkak bedellerinin ise avans olarak kabul edilip örtülü sermayenin hesabında borç unsuru olarak dikkate alınması söz konusu olmadığı belirtilmiştir.

5. ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILMAYACAK BORÇLANMALAR

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinin (6) numaralı fıkrasında, örtülü sermaye tanımına girmekle birlikte hangi borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağı dört bent halinde sayılmıştır. Buna göre aşağıdaki borçlanmalar örtülü sermaye sayılmayacaktır.

- Gayrinakdi teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar,
- Banka ve finans kurumlarından temin edilerek aynı şartlarla kullandırılan borçlar,
- Bankalar tarafından yapılan borçlanmalar,
- Finansal kiralama şirketleri, finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

6. ÖRTÜLÜ SERMAYE SAYILAN BORÇLARDAN KAYNAKLANAN KUR FARKI GELİRLERİNİN DURUMU

Daha önce de belirtildiği üzere, kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler, KVK'nın 11'inci maddesinin (1-b) bendine göre gider olarak dikkate alınamayacaktır. Örtülü sermaye sayılan borçlar nedeniyle TL'nin değer kazanması nedeniyle bir kur farkı geliri oluşması durumunda ise, bu gelirin kurum kazancının tespitinde dikkate alınıp alınamayacağı konusunda 1 no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirleme yapılmıştır.

Söz konusu Tebliğde; örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler, gider olarak dikkate alınamayacağından; örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmayacağı belirtilmektedir.

Esasında, konuya ilişkin Kanun maddelerinde bu şekilde açık bir belirlemeye yer verilmiş değildir. Bir başka deyişle, Kanun'un lafzından örtülü sermaye üzerinden söz konusu olacak kur farkı gelirlerinin gelir olarak dikkate alınmayacağı şeklinde bir çıkarımı yapmak mümkün değildir. Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı vb. giderlerin gider olarak kabul edilmeyeceği, Kanun'un 11'inci maddesinin (1-b) bendinde açık şekilde belirtilmiş olmasına karşın, örtülü sermaye sayılan borçlanmalardan kaynaklanan kur farkı gelirlerinin gelir olarak dikkate alınmayacağı konusunda Kanunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. Tebliğde, örtülü sermaye sayılan, bir başka ifadeyle örtülü yoldan konulan sermaye üzerinden söz konusu olacak gelir ve giderlerin kurum kazancıyla ilişkilendirilmemesi gerektiği mantığından hareketle bu şekilde bir belirleme yapılmıştır.

Her ne kadar, konu tartışılabilir nitelikte olsa da, örtülü sermaye sayılan borçlardan kaynaklanan kur farkı gelirlerinin, Tebliğde belirtildiği gibi, kurum kazancı ile ilişkilendirilmemesinin uygun olacağı görüşündeyiz.

Öte yandan, örtülü sermaye sayılan borçlardan kaynaklanan kur farkı gelirlerinin borcu kullanan kurum tarafından gelir olarak dikkate alınmayacak olması, akıllara borcu veren kişi veya kurum nezdinde herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasının gerekip gerekmediği sorusunu getirmektedir.

Konu ile ilgili olarak 1 no.lu Tebliğde; borç veren tarafından düzeltme yapılırken, kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirlerin vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacağı, TL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu giderin vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla, örtülü sermaye sayılan borçlardan kaynaklanan kur farkı gelirleri borcu kullanan kurum tarafından gelir olarak dikkate alınmayacak; diğer yandan borcu veren kurum tarafından da gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Örnek :

(A) Kurumu, ortakla ilişkili kişisi olan (B) Kurumundan 2012 hesap döneminde 500.000 ABD Doları borç almıştır. Söz konusu borç tutarının 200.000 Dolarlık kısmı ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak hesaplanmıştır. İlgili dönemde ABD Doları kurundaki düşüş nedeniyle, borcu kullanan (A) Kurumunun kur farkı geliri oluşmuştur. Borcun örtülü sermaye sayılan 200.000 Dolarlık kısmına isabet eden kur farkı geliri 30.000 TL'dir.

Yukarıdaki verilere göre, (A) Kurumu yabancı para cinsinden kullanmış olduğu borç nedeniyle kurlardaki düşüşe bağlı olarak doğan kur farkı gelirinin, söz konusu borcun örtülü sermaye sayılan kısmına isabet eden 30.000 TL'lik kısmını gelir olarak dikkate almayacaktır. Öte yandan borcu veren (B) Kurumu da kendisi açısından kur farkı gideri olan bu giderinin, yine aynı şekilde örtülü sermayeye isabet eden kısmı olan 30.000 TL'yi gider olarak dikkate alamayacaktır.

7. ÖRTÜLÜ SERMAYE UYGULAMASINDA YAPILACAK DÜZELTME İŞLEMLERİ

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 12'nci maddesinin (7) numaralı fıkrasına göre; örtülü sermaye üzerinden **kur farkı hariç**, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır.

Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunacak tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri ise taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak bu düzeltmenin yapılabilmesi için, örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Bu hükümle, bir kurumda örtülü sermaye şartlarını taşıması sebebiyle indirimi reddedilen borçlar için, nakden veya hesaben ödenen faizlerin, mükerrer vergilemeyi önlemeye yönelik olarak elde eden açısından kâr payı olarak yeniden tasnif edilmesi ve buna göre gerekli düzeltmelerin yapılması sağlanmaktadır.

Kanun maddesinde ifade edildiği üzere, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve benzeri giderlerin, dağıtılmış kâr payı sayılması uygulamasında kur farkları kapsam dışında tutulmuştur. Dolayısıyla örtülü sermaye üzerinden hesaplanan veya ödenen kur farkları kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacak, ancak söz konusu kur farkları dağıtılmış kâr payı sayılacak tutarın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

8. ÖRTÜLÜ SERMAYE TUTARININ HESAPLANMASI

Yukarıdaki bölümlerde açıklandığı üzere, ortak veya ortakla ilişkili kişiden temin edilerek işletmede kullanılan borçların, örtülü sermaye olarak kabul edilmesi için, bu borçların hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte, hesap dönemi başındaki öz sermayenin üç katını aşması gerekmekte olup; aşan kısım, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır. Borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

Örnek :

2012 hesap dönemi başı itibarıyla öz sermayesi 200.000 TL olan (A) A.Ş., bu hesap dönemi içerisinde;

- Ortağı olan (B) gerçek kişisinden 300.000 TL,
- Ortak (B)'nin % 25 oranında ortağı olduğu (C) Ltd. Şti'nden 400.000 TL,
- İştiraki konumundaki (D) A.Ş.'den 500.000 TL,
- Ortağı (E)'nin % 12 oranında ortağı olduğu (F) Bankasından 200.000 TL

borç temin ederek işletmede kullanmıştır. Buna göre kuruma borç veren kişilerin paylarına isabet eden örtülü sermaye tutarları aşağıdaki gibi olacaktır:

Kurumun 2012 hesap dönemi başındaki öz sermayesi 200.000 TL olduğuna göre, toplam borcun (200.000 x 3 =) 600.000 TL'yi aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edilecektir.

Örtülü sermaye olarak kabul edilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alınacak borç tutarları aşağıdaki gibidir.

	<u>Ortak (B)</u>	<u>(C) Ltd. Şti.</u>	<u>(D) A.Ş.</u>	<u>(F) Bankası (1/2)</u>	<u>TOPLAM</u>
Dikkate Alınacak Borçlanma Tutarları (TL)	300.000	400.000	500.000	100.000	1.300.000

Bu durumda örtülü sermaye olarak sayılacak tutar (1.300.000-600.000=) 700.000 TL olacaktır. Bu tutarın borç verenlere dağılımı basit orantı yoluyla gerçekleştirilecektir. Dağıtımın hesaplanmasında şu formül dikkate alınacaktır:

$$\text{Borç Verene İsbet Eden Örtülü Sermaye Tutarı} = \frac{\text{Alınan Borç Tutarı}}{\text{Ö.S. Hesabında Dikkate Alınacak Toplam Borç}} \times \text{Örtülü Sermaye Tutarı}$$

Buna göre;

(B)'ye isabet eden Ö.S.	$(300.000 / 1.300.000) \times 700.000 =$	161.538 TL
(C)'ye isabet eden Ö.S.	$(400.000 / 1.300.000) \times 700.000 =$	215.385 TL
(D)'ye isabet eden Ö.S.	$(500.000 / 1.300.000) \times 700.000 =$	269.231 TL
(F)'ye isabet eden Ö.S.	$(100.000 / 1.300.000) \times 700.000 =$	53.846 TL
TOPLAM		700.000 TL

Bu tutarlar, her bir borç verene isabet eden örtülü sermaye tutarını ifade etmektedir. Bu tutarlara isabet eden (varsa) faiz, kur farkı ve benzeri giderler kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca, kur farkı dışındaki faiz ve diğer giderler hesap döneminin son günü itibariyle dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecek ve dana önce yapılan vergilendirme işlemleri (tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmelerde kur farklarını da kapsayacak şekilde) buna göre düzeltilecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI

1. GENEL AÇIKLAMA

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile getirilen en önemli yeniliklerden biri; daha önce mülga 5422 sayılı KVK'da düzenlenmiş olan örtülü kazanç müessesesinin “*transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*” (TFYÖKD) adı altında, uluslararası gelişmeler, özellikle de Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Teşkilatı (OECD)’nin düzenlemeleri dikkate alınarak yeniden düzenlenmesidir.

Kurumların, ilişkili kişileri ile gerçekleştirmiş olduğu mal veya hizmet alım-satım işlemlerinde, fiyat farklılaştırması yoluyla kârın istenilen yere transferi, şeklinde tanımlanması mümkün olan “*transfer fiyatlandırması*” kavramı; 5520 sayılı KVK ile vergi mevzuatımıza girmiştir.

KVK’nın 13’üncü maddesi uyarınca; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması halinde, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacaktır. Maddenin yürürlük tarihi 01.01.2007 olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla bu tarihten sonra gerçekleştirilen işlemler söz konusu madde kapsamında değerlendirilecektir.

Kanun maddesinden anlaşılabileceği üzere, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedilebilmesi için;

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

gerekmektedir.

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

Transfer fiyatlandırmasının özünü emsallere uygunluk prensibi ve bu prensibe uygun/aykırı şekilde ilişkili kişilerle yapılan mal/hizmet alışverişleri ya da değerlendirmeler oluşturur. Transfer fiyatlandırması uygulamalarının omurgası budur.⁶¹

⁶¹ İsmail Hakkı GÜNEŞ, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Bakanlar Kurulu Karar Taslağının İncelenmesi, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, Temmuz 2007.

Türkiye'deki **tam ve dar mükellef gerçek kişi ve kurumların tamamı** transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı düzenlemesinin kapsamı içindedir. Dolayısıyla Türkiye'deki tam ve dar mükellef kurumlarca, ilişkili kişilerle gerek yurt içi gerekse yurt dışı faaliyetleri ile ilgili olarak yapılan mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı çerçevesinde değerlendirilecektir.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar, KVK'nın "kabul edilmeyen indirimler"i düzenleyen 11'inci maddesinde; kanunen kabul edilmeyen indirimler arasında sayılmıştır. Söz konusu bent hükmü ile mükellef bazında herhangi bir ayırım yapılmaksızın tüm kurumlar vergisi mükelleflerince dağıtılan örtülü kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir.

Transfer fiyatlandırması uluslararası vergi hukukunda güncelliğini ve önemini sürekli korumakta ve transfer fiyatlandırması ile ilgili olarak uluslararası sistemin şekillenmesinde OECD düzenlemeleri önemli rol oynamaktadır.⁶² Yukarıda da belirtildiği üzere, KVK'da transfer fiyatlandırması konusunda yapılan düzenleme, konu hakkında OECD'nin düzenlemeleri dikkate alınarak yapılmıştır.

1979 yılında, OECD Mali işler Komitesi transfer fiyatlandırmasının vergi yönüyle ilgili olarak ilk uluslararası rehberi yayınlamıştır. Komite daha sonra transfer fiyatlandırması bağlamında özellikli konularda iki rapor daha yayınlamıştır (1984 yılında "Three Taxation Issues" ve 1987 yılında "Thin Capitalization Rules"). 1995 yılında, 1979 yılında yayınlanan rehber "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration" adıyla yeniden basılmış ve aynı çalışma bir takım ilave revizyonlarla her yıl güncelleştirilmiştir.⁶³

Yine transfer fiyatlandırmasıyla ilgili değişik konularda olmak üzere; OECD tarafından yine özellikli bazı konularda raporlar yayınlanmıştır. Bunlar; gayri maddi haklar ve hizmetler hakkında 1996 yılında yayınlanan rapor, maliyet paylaşım düzenlemeleri hakkında 1997 yılında yayınlanan rapor ve karşılıklı anlaşma prosedürler bağlamında peşin fiyat uygulamaları hakkında 1999 yılında yayınlanan raporlardır.⁶⁴

Transfer fiyatlandırması konusunda temel esaslar, OECD'nin yukarıda belirtilen ve her yıl gözden geçirilerek revize edilen 1995 tarihli "Çok Uluslu Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi"nde (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration) yer almaktadır.

KVK'nın 13'üncü maddesi ile yapılan düzenlemenin yanı sıra, 5615 sayılı Kanun⁶⁵ ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 41'inci maddesine yapılan ekleme ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı uygulaması gelir vergisi mükellefleri için de uygulanır hale gelmiştir.

2. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI İLE İLGİLİ İDARİ DÜZENLEMELER

⁶² Mustafa TÜRKKOT, Transfer Fiyatlandırması Konusunda OECD Düzenlemeleri, E-Yaklaşım, Kasım 2005, Sayı: 28.

⁶³ TÜRKKOT, a.g.m.

⁶⁴ TÜRKKOT, a.g.m.

⁶⁵ 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

KVK'nın 13'üncü maddesinin (8)⁶⁶ numaralı fıkrası ile, transfer fiyatlandırması ile ilgili usulleri belirleme yetkisi Bakanlar Kurulu'na bırakılmıştır. Bu yetki çerçevesinde Bakanlar Kurulu'nca 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) çıkarılmıştır. Söz konusu Karar **06.12.2007** tarih ve 26722 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak, 01.01.2007 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiştir. Söz konusu düzenlemelerde OECD'nin konu ile ilgili düzenlemeleri esas alınmıştır.

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ile ilgili idari düzenlemeler kronolojik sırasıyla aşağıdaki gibidir.

- 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ.
- 2007/12888 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Karar.
- 2008/13490 sayılı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Kararda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Karar.⁶⁷
- 2 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ.⁶⁸
- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Sirküler / 1.⁶⁹

3. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMININ UNSURLARI

KVK'nın 13/1'inci maddesinde yer alan TFYÖKD tanımlamasından hareketle, TFYÖKD'nin unsurlarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

- Bir mal veya hizmet alım ya da satımının yapılmış olması.
- Mal veya hizmet alım ya da satımının **ilişkili kişilerle** yapmış olması.
- Mal veya hizmet alım ya da satımında **emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak** fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması.

Yapılan bir işlemin TFYÖKD kapsamında değerlendirilmesi için yukarıda sıralanan unsurların tamamının gerçekleşmiş olması gerekir.

4. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA HAZİNE ZARARI

5766 sayılı Kanun⁷⁰ ile KVK'nın 13'üncü maddesine (7) numaralı fıkra olarak eklenen hükme göre; tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü hazine zararının doğması şartına bağlıdır.

⁶⁶ 5766 sayılı Kanun ile daha önce (7) olan fıkra numarası (8) olarak değiştirilmiştir.

⁶⁷ 13.04.2008 tarih ve 26846 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁸ 22.04.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁶⁹ 24.04.2008 tarih ve TF-1/2008-1 sayıdır.

⁷⁰ 06.06.2008 tarih ve 26898 (Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Madde hükmü 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, 2008 hesap döneminin başından itibaren, (7) numaralı fıkrada sayılan kurumlar arasında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirilen yurt içindeki işlemlerde; yukarıda TFYÖKD'nin unsurları başlığı altında sıralamış olduğumuz unsurların yanı sıra, bu işlemler nedeniyle hazine zararının doğmuş olması şartının da aranması gerekmektedir.

KVK'nın 13/7'nci maddesine göre; Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

Kanun maddesinde yer alan hazine zararı tanımından hareketle aşağıdaki sonuçlara ulaşılmaktadır.

- Hazine zararı vergi gelirleri yönünden değerlendirilmiş olup; resim, harç ve benzeri kamu gelirlerindeki kayıp hazine zararı olarak değerlendirilmeyecektir.
- Hazine zararı sadece kurumlar vergisi yönünden değil, her türlü vergi toplamı yönünden değerlendirilecektir.
- Hazine zararı kavramı, sadece eksik tahakkuku değil, aynı zamanda geç tahakkuku da ifade etmektedir.
- Hazine zararı şartı, ilişkili kişi kapsamındaki tüm kişi ve kurumlar arasındaki değil; sadece, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında yapılan işlemler için aranılmaktadır.
- Hazine zararı şartı ilişkili kişiler arasında gerçekleştirilen **yurt içindeki işlemlerde** aranacaktır.

5. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINA KONU OLABİLECEK İŞLEMLER

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin, TFYÖKD'nin tanımının yapıldığı 1'inci fıkrasında genel olarak "*mal veya hizmet alım ya da satımı*" ifadesine yer verildikten sonra, hangi işlemlerin mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği açıklanmıştır. Söz konusu fıkra hükmüne göre; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

6. İLİŞKİLİ KİŞİ

Yapılan bir işlemin TFYÖKD kapsamında değerlendirilebilmesi için öncelikle, yukarıda sayılan işlemlerin ilişkili kişilerle yapılmış olması gerekir.

İlişkili kişinin tanımı maddenin (2) numaralı fıkrasında yapılmıştır. Buna göre aşağıda sayılan kişi ve kurumlar TFYÖKD uygulamasında ilişkili kişi sayılacaktır.

- **1. GRUP:** Kurumların **kendi ortakları**,
- **2. GRUP:** Kurumların veya ortaklarının **ilgili bulunduğu** gerçek kişi veya kurumlar,

- **3. GRUP:** Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak **bağlı bulunduğu** gerçek kişi veya kurumlar,
- **4. GRUP:** Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından **nüfuzu altında bulundurduğu** gerçek kişi veya kurumlar,
- **5. GRUP:** Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoy, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları.

İlgili maddenin gerekçesinde belirtildiği üzere, fıkra da geçen;

“**gerçek kişi**” ifadesi, Gelir Vergisi Kanunu’nun uygulanmasında gerçek kişi olarak kabul edilip vergiye tabi tutulan şahıslar ile şahıs şirketleri ya da adi ortaklıkları,

“**kurum**” ifadesi de, sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek veya vakıflar ile bunlara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarını,

kapsamaktadır.

Buna göre, ilişkili kişi tanımına giren adi ortaklıklar ve şahıs şirketleri (adi komandit şirket, kolektif şirket) ile yapılan işlemler de TFYÖKD uygulaması kapsamında değerlendirilebilecektir.

7. EMSALLERE UYGUNLUK İLKESİ

Kurumların ilişkili kişilerle yapmış olduğu alım-satım işlemlerinde transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından bahsedilebilmesi için; söz konusu mal veya hizmet alım ya da satımında **emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak** fiyat veya bedel tespiti yapılmış olması gerekmektedir.

Transfer fiyatlandırmasının özünü emsallere uygunluk prensibi ve bu prensibe uygun/aykırı şekilde ilişkili kişilerle yapılan mal/hizmet ya da değerlendirmeler oluşturur. Transfer fiyatlandırması uygulamalarının omurgası budur.⁷¹

Emsallere uygunluk ilkesinin tanımı KVK’nın 13’üncü maddesinin (3) numaralı fıkrasında yapılmıştır. Buna göre, **Emsallere uygunluk ilkesi**; ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele **uygun** olmasını ifade etmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin emsal fiyat veya bedelle aynı (eşit) olması gerektiği şeklinde algılamamak gerekir. Aksi takdirde, emsal olarak belirlenen tutarlardan çok küçük sapmalar dahi TFYÖKD kapsamında değerlendirilebilecek olup, Kanun maddesinin konuluşundaki maksat aşılabilecektir. Bu nedenle, uygulanan fiyat/bedel ile emsal fiyat/bedel arasındaki çok küçük ve makul farklılıklar bulunması halinde, bunların emsallere uygun olduğunun kabul edilmesi ve dolayısıyla TFYÖKD olarak değerlendirilmemesi gerekir. **Örneğin**, ilişkili kişiye yapılan mal satışında 90.000 TL fiyat uygulanmış, buna karşın söz konusu işleme ilişkin emsal fiyat 92.000 TL olarak tespit edilmişse, uygulanan fiyatın emsal fiyatla aynı olmamakla beraber, emsal fiyata uygun olduğu kabul edilebilir. Makul farklılıktan ne anlaşılması gerektiğini

⁷¹ GÜNEŞ, a.g.m.

önceden kesin ifadelerle veya belli yüzdelerle ortaya koymak mümkün değildir. Bu nedenle ortaya çıkan sonuçların olayına özgü olarak değerlendirilmesi gerekir.

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

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

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

7.1. İç Emsal - Dış Emsal

1 seri numaralı TFYÖKD hakkında Genel Tebliğ'e göre; emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunmaması ya da güvenilir olmaması halinde dış emsal karşılaştırmada esas alınacaktır. İç emsal, kurumların ilişkisiz kişilerle yapmış olduğu işlemlerde uyguladığı fiyat veya bedel; dış emsalse kurum dışındaki ilişkisiz kişilerin kendi aralarında uyguladıkları fiyat veya bedeldir.

7.2. Karşılaştırılabilirlik Analizi

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının temel unsuru olan emsallere uygunluk ilkesinin uygulanabilmesi için, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle, bu işlemlere emsal alınacak olan ilişkisiz kişiler arasındaki işlemlerin karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekir. Bu nedenle, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerle ilişkisiz kişiler arasındaki işlemler karşılaştırılmadan önce bunların karşılaştırılabilir nitelikte olup olmadığının tespiti gerekir.

Karşılaştırılabilirlik analizi, genel olarak ilişkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerindeki koşullarla, aralarında ilişki bulunmayan kişiler arasındaki benzer nitelikteki işlemlerin koşullarının karşılaştırılmasına dayanmaktadır.

Karşılaştırılabilirlik analizi sonucunda, karşılaştırılan durumlar (koşullar) arasında, işlemin fiyat veya bedelini somut şekilde etkileyebilecek farklılıklar yoksa emsal fiyat veya bedelin tespiti aşamasına geçilebilir. Karşılaştırılan durumlar (koşullar) arasında işlemin fiyat veya bedelini somut şekilde etkileyebilecek farklılıklar bulunması halinde ise bu farklılıkların etkisini ortadan kaldıracak düzeltmelerin yapılması gerekir. Düzeltmeden kasıt, koşullar arasındaki farklılığın işlemin fiyat veya bedeli üzerindeki etkisinin parasal değerinin tespit edilmesi ve tespit edilen bu parasal değer emsal fiyat veya bedel tespitinde pozitif veya negatif yönlü olarak dikkate alınmasıdır.

Karşılaştırılabilirlik analizinde dikkate alınması gereken etkenler şunlardır.

- Mal veya hizmetlerin nitelikleri,
- İlişkili ve ilişkisiz kişilerin yerine getirdikleri işlevler ve üstlendikleri riskler,
- İşlemlerin gerçekleştiği pazarın yapısı (pazar hacmi, pazarın yeri gibi) ve pazardaki ekonomik koşullar,
- Kurumların iş stratejileri.

7.3. Emsallere Uygun Fiyat veya Bedelin Tespitinde Uygulanacak Yöntemler

KVK'nın 13'üncü maddesi ile, emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespitinde mükelleflerin uygulayabilecekleri üç ayrı yöntem öngörülmüştür. Bu yöntemler maddenin (4) numaralı fıkrasında açıklanan; **karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi ve yeniden satış fiyatı yöntemi**dir.

Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde bu yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, seçtikleri yönteme göre emsallere uygun fiyat ya da bedeli kendileri belirleyeceklerdir.

İlgili Kanun maddesinin gerekçesinde, bu yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası olmadığı belirtilmektedir. Gerekçeye göre; uygulama kıstası, **“işlemin niteliğine en uygun yöntem”**dir. Bu bağlamda, işleme uygulanacak yöntemlerden birisi, emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıtmaya açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici ise yani “işlemin niteliğine en uygun yöntem” ise, uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecek, diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır.

Karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yöntemlerinden hiç birisi emsallere uygun fiyat ya da bedel tespitine uygun değilse, mükellefler işlemin mahiyetine göre kendi belirleyecekleri diğer yöntemlerle emsallere uygun fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir. Ancak, bu şekilde bir belirleme için, söz konusu üç yönteme göre de tespit yapılabilmesinin mümkün olmaması gerekmektedir.

Madde gerekçesine göre; mükellefler, bu kapsamda uygulayabilecekleri yöntemleri tamamen kendileri belirleyecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD'nin “Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaşılabilen yöntemleri de kullanabileceklerdir. Bu bağlamda uygulama olanağı bulabilecek yöntemlerin en önemlileri, OECD'nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi'nde “geleneksel işlem yöntemleri”ne başvurma olanağının olmadığı haller için **“diğer yöntemler”** başlığı altında önerilen ve **“işleme dayalı kâr yöntemleri”** olarak adlandırılan, **kâr bölüşüm yöntemi** ve **işleme dayalı net kâr marjı yöntemi**dir. Bu yöntemler, bağlantılı şirketler arasındaki işlemlerden doğan kârı temel almaktadır.

Diğer yöntemler olarak adlandırılan işleme dayalı kâr yöntemlerinin emsallere uygunluk ilkesi çerçevesinde fiyat ya da bedel tespitine olanak vermemesi durumunda, mükellef kendi belirleyebileceği ve daha doğru sonuç verdiği inandığı bir yöntemi de kullanabilecektir. İşleyiş sistemi mükellefler tarafından belirlenecek bu yöntemin de emsallere uygunluk ilkesine göre tespit edilmesi zorunludur.

7.3.1. Geleneksel İşlem Yöntemleri

7.3.1.1. Karşılaştırılabilir Fiyat Yöntemi

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

Emsallere uygun fiyat ya da bedelin tespit edilmesinde bu yöntemin uygulanabilmesi için ilişkili kişilerle yapılan işlemin, birbirleriyle ilişkili olmayan kişilerin yaptıkları işlem ile karşılaştırılabilir nitelikte olması gerekir. İşlemlerin, karşılaştırılabilir nitelikte işlem olarak değerlendirilebilmesi içinse;

- İşleme konu mal veya hizmetlerin ve
- İşlem koşullarının,

ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde ve ilişkili olmayan kişiler arasındaki işlemlerde benzer nitelikte olması gerekir.

Söz konusu işlemler arasında, ölçülebilir nitelikte küçük farklılıklar varsa, bu farklılıklar düzeltilerek yöntemin uygulanması mümkündür. Ancak, farklılıkların büyük olması ya da farklılıkların ölçülebilmesinin yani somut bir biçimde, tespit işlemlerinde dikkate alınabilme olanağının mümkün olmaması halinde, yöntemin de uygulanabilmesi mümkün olamayacaktır. Doğrudan karşılaştırma yapılmasına olanak veren bu yöntem, karşılaştırılabilir kontrol dışı işlemler için uygulamada en sık kullanılan yöntemdir.

Karşılaştırılabilir fiyat yönteminin; gerek ilişkili kişilere yapılan satışlarda, gerekse ilişkili kişilerden yapılan alışlarda uygulanması mümkündür. Bir başka ifadeyle, karşılaştırılabilir fiyat yöntemi emsal satış ve emsal alış bedellerinin her ikisinin de tespitine uygun olan bir yöntemdir.

7.3.1.2. Maliyet Artı Yöntemi

Maliyet artı yöntemi; emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasıdır.

Buradaki uygun brüt kâr oranı, söz konusu mal veya hizmet alım veya satım anında ilişkisiz kişilere satılması halinde uygulanacak fiyatı yansıtan kâr oranını ifade etmektedir. Eğer koşullar uygunsa, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı genel brüt kâr marjı (iç emsal), ideal oran olacaktır.

Brüt kâr oranı aşağıdaki gibi hesaplanır:

$$\text{Brüt kâr oranı} = \frac{\text{Satışlar} - \text{Maliyet}}{\text{Maliyet}}$$

Piyasa şartları ve gerçekleştirilen işlevler dikkate alınarak ilgili mal ve hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle bulunan tutar ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde emsallere uygun fiyat veya bedel olacaktır. Maliyete ilave edilecek kâr marjı olarak yukarıda da belirtildiği gibi, işlemi yapan mükellefin bu mal veya hizmetlere ilişkin olarak ilişkisiz kişilerle yaptığı işlemlerde uyguladığı brüt kâr marjı kullanılacaktır.

Ancak, böyle bir kâr marjı mevcut değilse ya da karşılaştırma için gerekli işlem sayısı yetersizse, aynı koşullarda karşılaştırılabilir olmak şartıyla dış emsal de kullanılabilir.

Maliyet artı yönteminde dikkate alınacak olan maliyet bedelinin tespitinde, kurumların bu maliyetleri hesaplarken kullandıkları yöntemler arasındaki farklılıkların da karşılaştırmada dikkate alınması gerekmektedir. Zira, brüt kâr marjının hesaplanmasında maliyet bazının farklı olması brüt kâr marjını etkileyeceğinden, maliyet bazının kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde aynı olması gerekir.

Maliyet artı yönteminde kontrol dışı işlemle kontrol altındaki işlemin karşılaştırılmasında; karşılaştırılan işlemler arasında taraflarca üstlenilen risk ve gerçekleştirilen işlevlerle birlikte maliyetler arasındaki farklılıkların göz önünde bulundurulması, bir farklılık varsa bu farklılıkların maddi etkilerinin düzeltmelerle giderilebilir olması gerekmektedir. Ayrıca, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerde uygulanan muhasebe yöntemleri arasında farklılıklar varsa, karşılaştırılabilirliği sağlamak için gerekli düzeltmeler yapılmalıdır.

Maliyet artı yönteminin uygulanmasında karşılaştırılabilirlik analizi yapılırken, ürün farklılıklarından ziyade karşılaştırılabilirlik analizinin diğer faktörlerine daha çok ağırlık verilmesi gerekmektedir.

Maliyet artı yöntemi, ilişkili kişilere yapılan mal veya hizmet satışlarında uygulanması gereken emsal fiyat veya bedelin tespitine yönelik bir yöntem olup, bu yöntemin ilişkili kişilerden yapılan alışlar için kullanılması mümkün değildir. Bir başka ifadeyle, maliyet artı yöntemi emsal satış fiyatının tespitine yönelik bir yöntemdir. Bu yöntem özellikle hammadde ve yarı mamuller ile imal edilen mallara ilişkin işlemlerde, fason imalatlarda ve hizmet tedarikinde uygulama alanı bulmaktadır.

7.3.1.3. Yeniden Satış Fiyatı Yöntemi

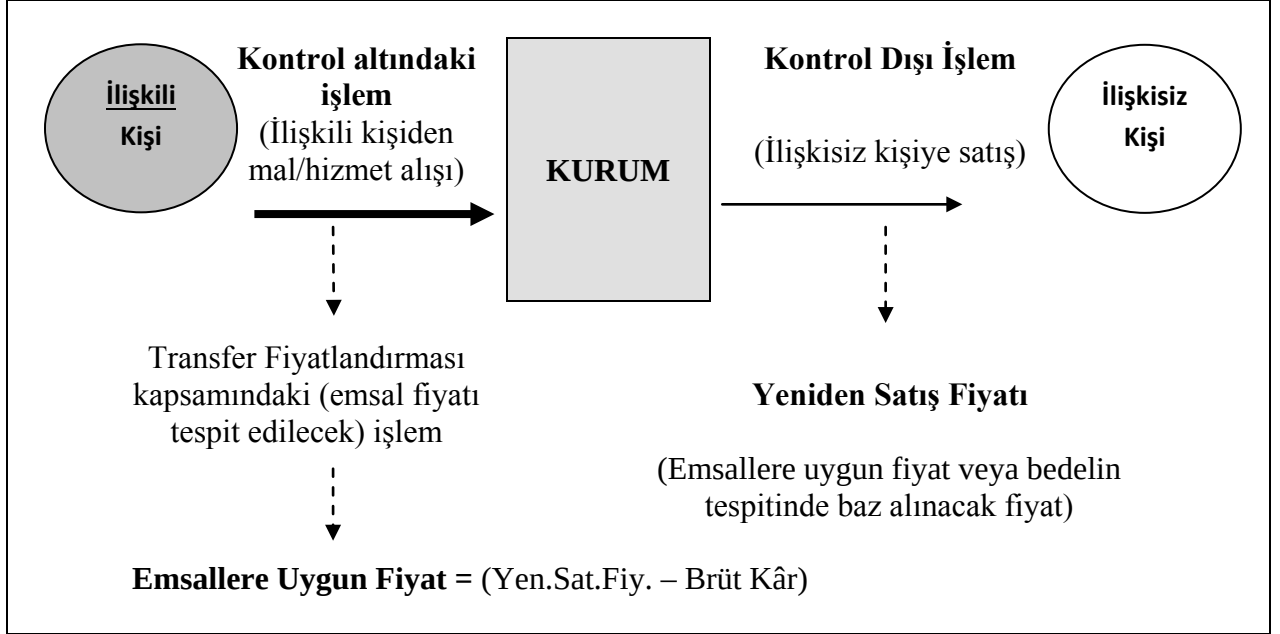
Yeniden satış fiyatı yöntemi; emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade etmektedir.

Yeniden satış fiyatı yöntemi, ilişkili kişilerden satın alınan bir mal veya hizmetin ilişkisiz kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak olan fiyatı (yeniden satış fiyatını) esas almaktadır. Bu yönetime göre, yeniden satış fiyatından makul bir brüt satış kârı düşülerek, ilişkili kişilerden yapılan mal veya hizmet alışlarının emsal fiyatı tespit edilecektir.

Makul brüt satış kârı hesaplanırken yeniden satışı gerçekleştiren satıcının satış ve diğer faaliyet giderleri ile üstlenilen riskler ve kullanılan varlıklar göz önüne alınacaktır. Diğer bir ifadeyle, makul brüt satış kârı söz konusu mal veya hizmet için işlem anında uygulanabilecek, piyasa koşullarına göre belirlenen veya üstlenilen işlev ve riskleri dikkate alarak belirlenebilecek objektif nitelikte bir oran ile saptanan kârı ifade etmektedir.

Aşağıdaki şemada; kurumun ilişkili kişiden yapmış olduğu alım, kontrol altındaki işlem; ilişkisiz kişiye yapmış olduğu satış ise kontrol dışı işlemi ifade etmektedir. Bu işlemlerden transfer fiyatlandırması kapsamında olan, ilişkili kişiden yapılan alım işlemidir. Dolayısıyla

bu işlemin emsal fiyat veya bedelinin tespiti gerekir. Bunun tespiti için baz alınacak işlem ise kontrol dışı işlem, yani ilişkisiz kişiye yapılan satış işlemidir.



Yukarıdaki şemadan görüleceği gibi, ilişkili kişiden alınan mal veya hizmetin, ilişkisiz kişiye satışında uygulanan fiyat, yeniden satış fiyatı olup; bu fiyat, ilişkili kişiden yapılan mal veya hizmet alışının emsal fiyatının tespitinde baz alınacak fiyatı ifade etmektedir. Bu fiyattan brüt satış kârı düşülerek ilişkili kişiden yapılan mal veya hizmet alışlarında uygulanması gereken fiyat hesaplanacaktır.

7.3.2. İşleme Dayalı Kâr Yöntemleri

Daha önce de belirtildiği gibi, KVK’da düzenlenen karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yöntemlerinden hiç birisi emsallere uygun fiyat ya da bedel tespitine uygun değilse, mükellefler işlemin mahiyetine göre kendi belirleyecekleri diğer yöntemlerle emsallere uygun fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir.

Mükellefler, bu kapsamda uygulayacakları yöntemleri kendileri belirleyebilecekleri gibi, maddede sayılmayan ancak OECD’nin “Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi”nde belirtilen ya da diğer ülkelerin uygulamalarında karşılaştırılabilir yöntemleri de kullanabileceklerdir.

Bu bağlamda uygulama olanağı bulabilecek yöntemlerin en önemlileri, OECD’nin Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi’nde “işleme dayalı kâr yöntemleri” olarak adlandırılan, kâr bölüşüm yöntemi ve işleme dayalı net kâr marjı yöntemidir.

7.3.2.1. Kâr Bölüşüm Yöntemi

Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesini esas almaktadır.

Bu yöntem, geleneksel işlem yöntemlerinin (karşılaştırılabilir fiyat yöntemi, maliyet artı yöntemi, yeniden satış fiyatı yöntemi) kullanılmadığı özellikle karşılaştırılabilir işlemlerin olmadığı ve ilişkili kişiler arasındaki işlemlerin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu durumlarda kullanılmalıdır.

Bu yöntem, ilişkisiz şirketlerin yaptıkları işlemleri veya bu işlemde elde edecekleri kâr gözönünde bulundurmak suretiyle, kontrol altındaki bir işlemde oluşan şartların kâr üzerindeki etkisini ortadan kaldırmayı amaçlamaktadır.

Bu yöntemin, işlemlerin birbirleriyle iç içe geçtiği ve bağlantılı olduğu veya her bir işlemin ayrı ayrı ele alınmasının zor olduğu durumlarda kullanılması uygun olacaktır.

Kâr bölüşüm yöntemine başvurulması durumunda aşağıdaki etkenlerin dikkate alınması gerekir.

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

Bu yöntemde, emsallere uygunluk ilkesinin uygulanması sırasında, her durumun kendi koşullarının göz önünde bulundurulması büyük bir önem taşımaktadır. Özellikle, kârın bölüşüm sürecinde bakiye kârın taraflar arasında bölüşümünün mümkün olduğu ölçüde kesin rakamları içermesi gerekmektedir. Örneğin, araştırma ve geliştirme harcamalarına yer verildiği durumlarda, Ar-Ge harcamaları arasındaki farklılıkların dikkate alınması gerekebilir.

7.3.2.2. İşleme Dayalı Net Kâr Marjı Yöntemi

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

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

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

yöntem kullanılarak yapılan analizlerde, ilişkili kurumun tek bir kontrol altındaki işlemine ait kâr dikkate alınmalıdır.

7.4. Emsal Fiyat Aralığı

Yukarıda açıklanmış olan yöntemlerle yapılan karşılaştırmalar sonucunda birbirinden farklı fiyat veya bedellere ulaşılması mümkündür. Şüphesiz ki, emsallere uygunluk ilkesi açısından en güvenilir sonuç, karşılaştırmalar sonucunda ulaşılan tek bir fiyat veya bedeldir. Ancak; gerek aynı yöntemin farklı karşılaştırılabilir kontrol dışı işlem verilerine uygulanmasından, gerekse aynı verilere farklı transfer fiyatlandırması yöntemlerinin uygulanmasından dolayı elde edilen sonuçlar da farklı olabilmektedir.

Bu şekilde elde edilen değişik emsal fiyatların oluşturduğu fiyat dizisi, emsal fiyat aralığı olarak adlandırılmaktadır. Böyle bir durumda, bu sonuç aralığı içerisinde aritmetik ortalama, mod, medyan veya başka bir ölçüden en makul olanını kullanılmak suretiyle bir tutar belirlenebilecektir. Dolayısıyla, mükellefin emsal fiyat aralığının içinde bulunması şartıyla belirleyeceği bu fiyat ya da bedel emsallere uygun fiyat veya bedel olarak kabul edilecektir. Mükellef tarafından tespit edilen fiyat veya bedelin emsal fiyat aralığının dışında olması halinde ise fiyat ya da bedel söz konusu aralık dikkate alınarak aritmetik ortalama, mod, medyan ya da başka bir ölçüden en makul olanı kullanılarak belirlenecektir.

7.5. Mükelleflerin Hangi Yöntemi Uygulayacakları

Mükellefler, ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerde yukarıda açıklanan yöntemlerden işlemin niteliğine en uygun olanını seçerek, seçtikleri yönteme göre emsallere uygun fiyat ya da bedeli kendileri belirleyeceklerdir. Karşılaştırılabilir fiyat, maliyet artı veya yeniden satış fiyatı yöntemlerinden hiç birisi emsallere uygun fiyat ya da bedel tespitine uygun değilse mükellefler kendi belirleyecekleri bir yöntem ile emsallere uygun fiyat ya da bedeli belirleyebileceklerdir. Ancak, bu şekilde bir belirleme için, söz konusu üç yönteme göre de tespit yapılabilmesinin mümkün olmaması gerekmektedir.

İlgili Kanun maddesinin gerekçesinde, bu yöntemler arasında uygulama açısından herhangi bir öncelik sırası olmadığı belirtilmektedir. Gerekçeye göre; uygulama kistası, “işlemin niteliğine en uygun yöntemdir. Bu bağlamda, işleme uygulanacak yöntemlerden birisi, emsallere uygun fiyat ya da bedeli yansıtırma açısından diğer yöntemlerden daha belirleyici ise yani “işlemin niteliğine en uygun yöntem” ise, uygulanacak yöntem olarak söz konusu bu yöntem seçilecek, diğer yöntemlere kesinlikle başvurulmayacaktır.

7.6. Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Anlaşma Usulü (Peşin Fiyatlandırma Anlaşmaları)

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesinin (5) numaralı fıkrası ile de, mükelleflerin ilişkili kişilerle yaptığı işlemlere ilişkin olarak belirleyecekleri yöntem konusunda Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'na başvurarak anlaşma yapmaları olanağı getirilmiştir.

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

Bu sistemin en büyük avantajı, mükellefler açısından belli bir süre için uygulanacak yöntemin kesinlik taşıması ve herhangi bir eleştiri, ceza riski olmadan plan yapabilme, önünü görebilme olanağı vermesidir. İdare açısından en büyük avantaj ise konunun başlangıçta belli bir anlaşma ile belirlenmesi ve eleştiri sürecinden başlayarak yargı sürecine kadar taşınabilecek bir işlemin getirdiği zaman ve iş yükünden tasarruf sağlanmasıdır.

TFYÖKD Hk. 2007/12888 Bakanlar Kurulu Kararı'nda da; peşin fiyatlandırma anlaşmasının temel amacının, mükelleflerin ilişkili kişilerle yapacakları mal veya hizmet alım ya da satımında uygulayacakları transfer fiyatlandırmasına ilişkin olarak karşılaşılabilecek olası vergi ihtilaflarının önüne geçmek olduğu belirtilmiştir.

TFYÖKD Hk. 2007/12888 BKK'nın, 2008/13490 Sayılı B.K.K.'nın 1'inci maddesiyle değişik 15'inci maddesine göre; peşin fiyatlandırma anlaşmasının kapsamına kurumlar vergisi mükellefleri girmektedir. Bu çerçevede, 01.01.2008 tarihinden itibaren Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı mükelleflerin, 01.01.2009 tarihinden itibaren ise tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemlerine ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkün bulunmaktadır. Ayrıca, 01.01.2009 tarihinden itibaren serbest bölgelerde faaliyette bulunmayan tüm kurumlar vergisi mükellefleri ile bu bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin birbirleriyle ilişkili kişi kapsamında yaptıkları işlemlere ilişkin olarak belirlenecek yöntem konusunda İdare'ye başvurmaları mümkündür.

Peşin fiyatlandırma anlaşmasına ilişkin süreç, mükellefin yazılı başvurusu ile başlamaktadır. Mükellefler söz konusu başvuru ile birlikte, gerekli bilgi ve belgeleri İdare'ye sunmak zorundadırlar.

8. TRANSFER FİYATLANDIRMASINDA YILLIK BELGELENDİRME

KVK'nın 13'üncü maddesinin (3) numaralı fıkrasına göre; emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kağıtlar olarak saklanması zorunludur. Dolayısıyla, yöntemin seçilme gerekçelerini açıklayan en önemli unsurlar bu hesaplama ve belgeler olduğundan, seçilen yöntem ve bu yöntemin uygulanmasına ilişkin bütün hesaplama ve işlemlere ait belgeler ayrıntılı olarak tutulmalı ve saklanmalıdır.

Belgelendirmede amaç, transfer fiyatlandırmasına ilişkin sürecin anlaşılması ve hesaplamaların ayrıntılarının gösterilmesidir. Bu nedenle mükellefler tarafından, emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda işlem yapıldığını gösteren bilgi ve belgelerin hazırlanması ya da temin edilmesi, ayrıca belgelendirmeye ilişkin bu bilgi ve belgelerin istenmesi durumunda İdare'ye veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmek üzere hazır tutulması zorunludur.

8.1. Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak **"Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"**u (Ek: 2) doldurmaları ve **kurumlar vergisi beyannamesi ekinde**, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

8.1.1. Formun Kapsamı

"Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form" **tüm kurumlar vergisi mükellefleri** (serbest bölgelerde faaliyette bulunanlar dahil) tarafından bir hesap dönemi içinde transfer fiyatlandırmasına ilişkin işlemler, kontrol edilen yabancı kurum ve ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç bulunması halinde doldurulacaktır.

Buna göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde;

- İlişkili kişilerle gerçekleştirilen mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin,
- Yurt dışı iştiraklerinin,
- Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borcun

bulunması halinde bu formun doldurulması gerekmektedir.

Form kapsamında yer alan işlemlerden bir veya birkaçının bulunması durumunda sadece mevcut işleme ilişkin kısım doldurulacak, form kapsamında yer alan işlemlerin bulunmaması durumunda ise bu form doldurulmayacak ve beyanname ekinde de gönderilmeyecektir.

8.1.2. Formun Doldurulması

Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formun doldurulması ile ilgili ayrıntılı açıklamalara, 1 seri numaralı TFYÖKD Hk. Sirkülerde⁷² yer verilmiştir.

8.2. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu

İlişkili kişilerle yapılan işlemlere yönelik olarak, kurumlar vergisi mükelleflerince doldurulması gereken Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formun yanı sıra; 2007/12888 sayılı BKK ile yine kurumlar vergisi mükellefleri için ilişkili kişilerle yapılan bazı işlemlerin raporlandırılması zorunluluğu getirilmiştir.

Buna göre;

- Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığına kayıtlı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları **yurt içi ve yurt dışı** işlemleri,
- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları **yurt içi** işlemleri,
- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları **yurt dışı** işlemleri,

için Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlamaları gerekmektedir. Dolayısıyla, aşağıda sayılan işlemler içinse Rapor hazırlanmasına gerek yoktur.

⁷² 24.04.2008 tarih ve TF-1/2008-1 sayılıdır.

- Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt dışı işlemleri,
- Diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemleri,
- Gelir vergisi mükelleflerinin ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri.

9. TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMINDA DÜZELTME İŞLEMLERİ

KVK'nın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının düzenlendiği 13'üncü maddesinin (6) numaralı fıkrasına göre; tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nın uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır.

Bu hükmün getirilmesindeki temel amaç, transfer fiyatlandırması nedeniyle örtülü kazanç dağıtımı yapan mükellef nezdinde bir eleştiri getirildiği zaman, örtülü kazanç dağıtılan mükellef nezdinde de bir düzeltmenin yapılmasını sağlamaktır. Örtülü olarak dağıtılan kazancın kâr payı sayılması ile mükellefler bu kâr payına ilişkin olarak istisna hükümlerinden yararlanacağından, “karşı taraf düzeltmesi” bu şekilde, işleme taraf olanlar arasında gerçekleşmiş olacaktır. Böylece, aynı işlem üzerinden mükerrer vergilemenin önüne de geçilmektedir.

Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak kabul edilecek ve brüte tamamlanması sonucu bulunacak tutar üzerinden ortakların hukuki niteliğine göre belirlenen oranlarda vergi kesintisi yapılacaktır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri ise taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilecektir. Ancak bu düzeltmenin yapılabilmesi için, örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması gerekmektedir. Örtülü kazanç dağıtılan kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

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

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

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumlarca yapılması gereken düzeltme işlemleri üç farklı şekilde ortaya çıkabilmektedir. Bunlar:

1- Transfer fiyatlandırması kapsamındaki işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmelerin yapılması,

2- Transfer fiyatlandırması kapsamındaki işlemin yapıldığı geçici vergilendirme döneminden sonra düzeltme beyannamesi verilerek düzeltmenin yapılması,

3- Hesap dönemi kapandıktan sonra, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun yapacağı düzeltme talebi üzerine, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre düzeltme yapılması,

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtan kurumun yukarıda belirtilen şekilde düzeltme işlemlerini gerçekleştirmemesi, yani kabul edilmeyen giderleri vergi matrahına eklememesi halinde, ilgili dönemler için cezalı vergi tarhı söz konusu olabilecektir.

BEŞİNCİ KISIM

TAM MÜKELLEFİYET ESASINDA VERGİNİN BEYANI, TARHI VE ÖDENMESİ

BİRİNCİ BÖLÜM

BEYAN ESASI

1. GENEL AÇIKLAMA

Kurumlar vergisi mükellefleri bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdürler. KVK'nın "Beyan esası" başlıklı 14'üncü maddesinde de; kurumlar vergisinin mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunacağı belirtilmektedir.

2. BEYANNAMENİN VERİLMESİ

Yukarıda da belirtildiği gibi; kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilmekte olup beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içermektedir.

Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verecektir. Mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veyahut kendilerine doğrudan doğruya bağlı sair işyerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmesi söz konusu değildir.

Bu nedenle kurumlar vergisi mükellefleri, bütün şubelerinin, ajanlıklarının, alım ve satım büro ve mağazalarının, imalathanelerinin ve sair işyerlerinin faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan kar ve zararlarını birleştirmek suretiyle toplam kurum kazancını tespit edecek ve tek beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan edecektir.

2.1. Tüzel Kişiliği Bulunmayan İktisadî Kamu Kuruluşları ile Dernek ve Vakıflara Ait İktisadî İşletmelere Ait Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi

KVK'nın 14'üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasında, her mükellefin vergiye tabi kazancının tamamı için tek bir beyanname vereceği belirtildikten sonra; tüzel kişiliği bulunmayan iktisadî kamu kuruluşları ile dernek ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden her biri için, bunların bağlı olduğu kamu tüzel kişileri ile dernek ve vakıflar tarafından ayrı beyanname verileceği hüküm altına alınmıştır.

Bu nedenle, söz konusu kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu kuruluşlara ait olup; farklı yönetim, sermaye ya da organizasyonu olan iktisadi işletmeler ayrı ayrı iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve dolayısıyla bu iktisadi

işletmeler için ayrı ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir. Bunun yanı sıra, iktisadi işletmelerin ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi,

- Faaliyetlerinin bağımsız ve farklı olması ve/veya
- Farklı işyerlerinin bulunması halinde,

ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekir.

2.2. Beyannamenin Verilme Zamanı

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Buna göre, hesap dönemi normal takvim yılı olan mükellefler için kurumlar vergisi beyannamesinin verilme zamanı 1-25 Nisan tarihleri arasındadır. Özel hesap dönemi uygulayan mükellefler içinse, kurumlar vergisi beyannamesinin bu dönemin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

2.3. Beyannamenin Verileceği Yer

Kurumlar vergisi beyannamesi mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir. Bağlı olunan vergi dairesi, kurumun kanuni veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir.

Kanuni merkez, vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

İş merkezi ise iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve yönetildiği merkezdir.

Ayrıca, Maliye Bakanlığı mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairelerini, kanuni ve iş merkezlerine bakmaksızın belirlemeye yetkilidir.

2.4. Beyannamenin Doldurulması, Şekil, İçerik ve Ekleri

KVK'nın 14/8'inci maddesi uyarınca, kurumlar vergisi beyannamesinin şekil, içerik ve ekleri Maliye Bakanlığınca belirlenmektedir. Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmak veya bu beyannamede yazılı bilgilere uygun olarak bildirmek zorundadır.

367 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne⁷³ göre, kurumlar vergisi mükellefleri hiçbir hadle sınırlı olmaksızın kurumlar vergisi beyannamesini ve geçici vergi beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar. Buna karşın, malmüdürlüklerine bağlı olan mükellefler tarafından kâğıt ortamında beyanname verilmeye devam edileceği hususu dikkate alınarak kurumlar vergisi beyannamesinin düzenlenmesine ilişkin olarak 6 seri numaralı KVK Sirküleri ile açıklama yapılmıştır.

3. KOOPERATİFLERİN GELİRLERİNİN VERGİ KESİNTİSİNE TABİ TUTULMUŞ TAŞINMAZ KİRA GELİRİ VE MENKUL KIYMET GELİRLERİNDEN

⁷³ 01.02.2007 tarih ve 26421 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

İBARET OLMASI HALİNDE BEYANNAME VERİLİP VERİLMEYECEĞİ

Kooperatifler, ihtiyaç fazlası taşınmazlarını kiraya verebilmektedirler. Bu kooperatifler, ana sözleşmelerinde, KVK'nın 4/1-k maddesindeki muafiyet şartları yer almasına rağmen, söz konusu kiralama işlemi nedeniyle sadece ortaklarla iş görmek şartını fiilen ihlal ettiklerinden kurumlar vergisine tabi olmaktadır. Dolayısıyla, kooperatiflerin taşınmazlarını kiraya vermeleri ortak dışı işlem olarak değerlendirileceğinden, kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin tesis edilmesi gerekmektedir.

Ancak, KVK'nın 14/5'inci maddesinde konu ile ilgili özel belirleme yapılarak; kooperatiflerin gelirlerinin **vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden** ibaret olması halinde, bu gelirler için beyanname verilmeyeceği belirtilmiştir.

Konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ise, anılan kooperatiflerin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile vergi kesintisine tabi tutulan **mevduat faizlerinden** ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermelerine gerek bulunmadığı belirtilmektedir.

Dikkat edileceği üzere, Kanun maddesinde sadece vergi kesintisine tâbi tutulan taşınmaz kira gelirlerinden söz edilmişken, Tebliğde ise bunun yanı sıra vergi kesintisine tabi tutulmuş mevduat faizi geliri olan kooperatiflerin de beyanname vermeyecekleri belirtilmiştir. Bu yönüyle bakıldığında, Tebliğ ile yapılan açıklamanın Kanun hükmünün öngördüğü sınırı aşarak ilave bir düzenleme yaptığı izlenimi doğmaktadır.

Ancak, kooperatifin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nemalandırması halinde, söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesine göre vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş olmayacaktır. Kooperatiflerin elde etmiş olduğu mevduat faizi gelirleri de geçici 67'nci madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulduğundan, kooperatif paralarının mevduat hesaplarında değerlendirilmesi ortak dışı işlem yapıldığı anlamına gelmeyecektir. Dolayısıyla Tebliğde yapılan açıklama, Kanun hükmüne aykırılık teşkil etmeyip, hükmün uygulanmasına açıklık getirici mahiyettedir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, sadece mevduat faizlerinin değil, aynı zamanda Devlet tahvili, Hazine bonusu faizleri gibi geçici 67'nci madde uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan diğer menkul kıymet gelirlerinin de bu kapsamda değerlendirilmesi gerekir.

Dolayısıyla vergiye tabi geliri sadece kesintiye tabi tutulmuş taşınmaz kira geliri ile GVK'nın geçici 67'nci maddesine göre kesintiye tabi tutulmuş menkul kıymet gelirlerinden ibaret bulunan kooperatifler tarafından, bu gelirler beyan edilmeyecek ve kesilen vergi nihai vergi olacaktır.

Kooperatife kira ödemesinde bulunan kişilerin vergi kesintisi yapma mecburiyetinin bulunmaması halinde ise kooperatiflerin kesintiye tabi tutulmamış bu gelirlerini, kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmeleri gerekir.

Kesintiye tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile menkul kıymet gelirleri yanında diğer gelirleri de bulunan kooperatifler, kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduklarından, taşınmaz kira gelirlerini ve menkul kıymet gelirlerini de beyannameye dahil

edeceklerdir. Ancak, söz konusu gelirler üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş olan vergiler, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bu kooperatiflerin beyanname verme dışında mükellefiyetle ilgili diğer ödevlerini yerine getirecekleri tabiidir.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ KESİNTİSİ

1. GENEL AÇIKLAMA

Tam mükellef kurumlara yapılan ödemelere ilişkin vergi kesintisi KVK'nın 15'inci maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu maddeye göre, birinci fıkrada sayılan kişi, kurum ve kuruluşlarca, tam mükellefiyete tabi kurumlara yapılacak bazı ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Öte yandan, KVK'nın geçici 1'inci maddesinin;

- Birinci fıkrasında, bu Kanun uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca,
- İkinci fıkrasında ise Gelir Vergisi Kanununun geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca,

ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı hükmedilmiştir.

Buna göre, KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacak ödemelerden GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacak; bu madde kapsamında olan kazanç ve iratların GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulması durumunda ise anılan kazanç ve iratlar bu madde uyarınca kurumlar vergisi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Dolayısıyla tam mükellef kurumlara yapılan ödemelere ilişkin vergi kesintisinde, GVK'nın geçici 67'nci maddesi hükmünün de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.⁷⁴

KVK'nın 15'inci maddesinde genel kesinti oranı %15 olarak belirlenmiş olup; geçici 1'inci. maddenin 4 numaralı fıkrasında, bu Kanunla tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı GVK ile 5422 sayılı KVK kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararları'nda yer alan düzenlemelerin, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, vergi kesintisine ilişkin olarak daha önce GVK'nın 94'üncü maddesinde yer alan ödemelere ilişkin belirlenen oranlar, 5520 sayılı KVK ile belirlenen sınırları aşmamak şartıyla, bu konuda Bakanlar Kurulu'nca yeni oranlar belirleninceye kadar geçerli olacaktır.

KVK'nın 15'inci maddesinde vergi kesintisine tabi kazançlar arasında sayılıp, anılan Kanun öncesinde herhangi bir Bakanlar Kurulu Kararı ile kesinti oranı tayin edilmemiş kazançlar için yapılacak kesinti oranı bu konuda bir Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanıncaya kadar %15 olarak dikkate alınacaktır.

⁷⁴ GVK'nın Geçici 67. maddesine göre yapılacak olan vergi kesintisinde; gelir sahibinin gerçek veya tüzel kişi ya da dar veya tam mükellef olması, vergi mükellefiyeti bulunup bulunmaması, vergiden muaf olup olmaması ve elde edilen kazancın vergiden istisna olup olmamasının bir önemi yoktur.

Bu madde uyarınca yapılacak kesintilerde, kazanç ve iratların gayrisafî tutarları dikkate alınacaktır. Ancak, ödemenin net tutar üzerinden yapılması, başka bir ifadeyle verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisinin, ödenen miktar ile ödemeyi yapının yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanması gerekmektedir.

2. VERGİ KESİNTİSİ YAPMAK ZORUNDA OLANLAR

KVK'nın 15'inci maddesinde, kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden ve hesaben yaptıkları ödemelerden vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, GVK'nın 94'üncü maddesi hükmüne paralel şekilde düzenlenmiştir. Madde kapsamında kesinti yapmak zorunda olan kişi, kurum ve kuruluşlar şunlardır:

- Kamu idare ve kuruluşları,
- İktisadi kamu kuruluşları,
- Sair kurumlar,
- Ticaret şirketleri,
- İş ortaklıkları,
- Dernekler ve vakıflar,
- Dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri,
- Kooperatifler,
- Yatırım fonu yönetenler,
- Gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı,
- Zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler.

Vergi kesintisi yapma zorunluluğu bulunan kişiler arasında sayılan **“sair kurumlar”** ifadesinden ne anlaşılması gerektiği konusunda herhangi bir yasal düzenleme bulunmamaktadır. Ancak, Maliye idaresinin vermiş olduğu çeşitli muktezalarda, vergi kesintisi yapma yükümlülüğü öngörülen kişilerin “sair kurumlar” kavramı çerçevesinde değerlendirildiği görülmüştür. Örneğin İstanbul Defterdarlığı'nın verdiği bir muktezada⁷⁵, alışveriş merkezi yöneticiliğinin ticari bir hizmet koordinasyonu olarak kabulü ve sair kurum olarak değerlendirilmesi gerektiği belirtilmiş; yine Gelirler Genel Müdürlüğü tarafından verilen bir muktezada⁷⁶ ise köy tüzel kişiliği “sair kurum” kapsamında değerlendirilmiş ve koruma işi karşılığında bu hizmetleri ifa eden köylülere yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulmuştur.⁷⁷

Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin 2'nci fıkrasında, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi olarak tanımlanan vergi sorumlusu; kesmiş olduğu vergiyi kendi namına ancak hak sahibinin hesabına ilgili vergi dairesine beyan edip ödeyen kişidir. Vergi kesenlerin sorumluluğuna ilişkin düzenlemeler ise VUK'un 11'inci maddesinde yapılmıştır. Buna göre; yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar. Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etme hakkını kaldırmaz.

⁷⁵ İstanbul Defterdarlığı'nın 28.07.1994 tarih ve B.07.4.DEF.0.34.11/GVK-95-3692-12175 sayılı muktezası.

⁷⁶ Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 02.11.2000 tarih ve B.07.0.GEL.0.41/4106-396/50528 sayılı muktezası

⁷⁷ Mahmut AYDOĞMUŞ, **Tam Mükellefiyete Tabi Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisi**.

3. NAKDEN ÖDEME – HESABEN ÖDEME KAVRAMLARI

Yukarıda da belirtildiği gibi, vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, tam mükellef kurumlara avanslar da dahil olmak üzere **nakden veya hesaben** yaptıkları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapacaklardır. Nakden ve hesaben ödeme kavramları aşağıda açıklanmıştır.

3.1. Nakden Ödeme

Nakit olarak ödeme, bir değer bir kişiden diğer bir kişiye para olarak veya parasal olarak transferini ifade eder. Transferin mutlaka elden olmasına ise gerek yoktur. Nakden ödeme elden nakit ödemeyi kapsadığı gibi bir bankaya EFT veya havale yoluyla yapılan bir ifayı veya bir gerçek veya tüzel kişi adına posta yoluyla gönderilmeyi de kapsar.⁷⁸

Yukarıda da belirttiğimiz üzere, nakden ödemedan parasal ödemeyi anlamamak gerekir. Bir değer aktarımı para ile olabileceği gibi aynı olarak da gerçekleşebilir. Aynı ödemelerde de emsal bedel üzerinden kesinti yapılacağı tabiidir. Buna örnek olarak bir TV fabrikasında çalışan işçilere TV verilmesi gösterilebilir. Burada verilen TV'ler aynı nitelikte bir ücret ödemesi sayılır. TV'ler emsal bedel üzerinden değerlendirilecek ve bu bedel üzerinden GVK'nın 94/1'inci maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.⁷⁹

3.2. Hesaben Ödeme

Nakden ödeme, kanunda tanımlanmamasına rağmen hesaben ödeme deyimi Kanun'da yer almıştır. KVK'nın 15/6'ncı maddesine göre; hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder. Bu durumda ödemeyi yapanların defter ve kayıtları ile ödeme yapılanın defter ve kayıtları ve bu işlemle ilgili tüm belgelerde kesintiye konu ödemeyi gösterir bir unsur varsa hesaben ödeme gerçekleşmiş demektir. Bu düzenleme ticari kazançta geçerli olan tahakkuk esasının paralelinde bir düzenlemedir.⁸⁰

4. VERGİ KESİNTİSİNE TABİ ÖDEMELER

KVK'nın 15'inci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi ödemeler şunlardır:

- GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri (md. 15/1-a),
- Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemeleri (md. 15/1-b),
- Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler (md. 15/1-c),
- Mevduat faizleri (md. 15/1-ç),

⁷⁸ Burhan GÜNDOĞDU, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Uyarınca Vergi Kesintisi, TÜRMOB, Sirküler Rapor, Sayı:2007-4, Nisan 2007, sf. 29.

⁷⁹ GÜNDOĞDU, a.g.e., sf. 29

⁸⁰ GÜNDOĞDU, a.g.e., sf.29.

- Katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları (md. 15/1-d),
- Kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları (md. 15/1-e),
- Repo gelirleri (md. 15/1-f),
- Başbayiler hariç olmak üzere 5602 sayılı Kanunda tanımlanan şans oyunlarına ilişkin bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere, diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemeler (md. 15/1-g),
- Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan GVK'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının 1, 2 ve 3 numaralı bentlerindeki kâr payları (md. 15/2),
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlar (md. 15/3).

4.1. Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Uğraşan Kurumlara Bu İşleri ile İlgili Olarak Yapılan Hakediş Ödemeleri

GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri, KVK'nın 15/1-a maddesi uyarınca vergi kesintisine tabidir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili düzenlemeler, GVK'nın 42-44'üncü maddelerinde yer almaktadır. Kanunun 42'nci maddesinde; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği hükme bağlanmıştır.

Yapılan bir işin, GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- a) Yapılan işin inşaat ve onarım işi olması,
- b) Yapılan işin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,
- c) İşin taahhüde bağlı olarak yapılması,

gerekmektedir.

İnşaat ve onarma işinin taahhüde bağlı olarak yapılmasından kasıt ise; inşaat işinin başkası hesabına, bir taahhüt gereği ve sözleşme kapsamında "taahhüt şeklinde" yapılmasıdır.

Kurumlar vergisi mükelleflerine bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden, hakediş bedelinin % 3'ü oranında **(2009/14594 sayılı BKK ile belirlenen oran)** vergi kesintisi yapılması gerekir.

4.1.1. Sözleşmesi Uyarınca Başladığı Yılda Bitmesi Gerekirken Çeşitli Nedenlerle İnşaatın Sonraki Yılda Da Devam Etmesi Durumunda Vergi Kesintisi

18 sıra numaralı Maliye Bakanlığı Muhasebat Genel Tebliği'ne⁸¹ göre, sözleşmesine göre yılı içerisinde bitirilmesi gereken inşaat ve onarma işinin, her ne sebeple olursa olsun yılı içerisinde bitirilemeyerek ek süre verilmesi ve bu sürenin ertesi yıla taşması halinde;

⁸¹ 14.01.2003 tarih ve 24993 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Ek süre ile ilgili kararın verildiği tarihten,
- Ek süre verilmemiş olmakla birlikte işin bitiminin ertesi yıla taşması halinde ise, ertesi takvim yılı başından,

itibaren ödenecek istihkak (hakediş) bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılması gerekir.

Diğer taraftan, aynı yıl içerisinde bitirilmesi sözleşmeye bağlanan, ancak daha sonra her ne sebeple olursa olsun birden fazla takvim yılına taşan söz konusu işler dolayısıyla daha önce kesinti yapılmaksızın ödenmiş hakedişler nedeniyle ayrıca kesinti yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

4.1.2. Yıllara Sari İnşaat İşinde Geçici Kabul Tarihinden Sonra Yapılacak Ödemelerden Vergi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı

GVK'nın 44'üncü maddesine göre, inşaat ve onarım işlerinde işin bitim tarihi; geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan hallerde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın idarece onaylandığı tarih, diğer hallerde işin fiilen tamamlandığı veya fiilen bırakıldığı tarihtir. İşin bitim tarihini belirleyen geçici kabul tutanağının onaylandığı tarihten sonra yapılan işlere ilişkin hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek yoktur. Konuya ilişkin aşağıda örnek özelge yer almaktadır.⁸²

“İlgide kayıtlı yazınızda; yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde geçici kabul tarihinden sonra yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı konusunda Müdüriyetimizce yazılan ve yüklenici firma tarafından internet çıktısı Müdüriyetinize sunulmuş hakediş ödemelerine uygulanması istenilen muktezanın bir örneğinin gönderilmesi istenilmekte olup; yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde geçici kabul tarihinden sonra kurumunuzca yüklenicilere yapılacak olan hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı konusunda aşağıda gerekli açıklamalar yapılmıştır.

(...)

Bu hüküm ve açıklamalara göre, geçici ve kesin kabul usulüne tabi olan yıllara sari inşaat ve onarma işlerinde geçici kabulün yapıldığını gösteren tutanağın kurumunuzca onaylandığı tarihin işin bitim tarihi olarak kabul edilmesi ve kurumunuz tarafından bu tarihe kadar gelir ve kurumlar vergisi mükellefi yüklenicilere yapılacak hakediş ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden %3 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, işin bitim tarihini belirleyen geçici kabul tutanağının kurumunuzca onaylandığı tarihten, işin kesin kabulünü sağlamak için kesin (kati) kabul tarihine kadar yapılan işler karşılığında kurumunuz tarafından yüklenicilere yapılacak hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.”

4.1.3. Konsorsiyum Olarak Yapılan İşlere İlişkin Ödemelerin Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu

Belli büyüklükte bir işi yapmak için bir araya gelen firmalar; adi ortaklık, iş ortaklığı ve konsorsiyum olmak üzere üç tür ortaklık kurabilmektedirler.

⁸² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 29.04.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK 15/8055-8586 sayılı özelgesi.

Borçlar Kanunu'nun 525 ve müteakip maddelerinde düzenlenmiş bulunan adi ortaklıkların kurumlar vergisi mükellefiyeti söz konusu olmayıp ortakların ayrı ayrı gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmektedir. İş ortaklıkları, KVK'da kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmıştır. Konsorsiyumun tanımı ve vergilendirilmesi konusunda ise vergi kanunlarında herhangi bir özel düzenleme yer almamaktadır.

4734 sayılı Kamu İhale Kanunu'nun 4'üncü maddesinde, ortak girişimler “İhaleye katılmak üzere birden fazla gerçek veya tüzel kişinin aralarında yaptıkları anlaşma ile oluşturulan iş ortaklığı ve konsorsiyumlar” olarak tanımlanmıştır.

Aynı Kanun'un 14'üncü maddesinde ise;

“...İş ortaklığı üyeleri, hak ve sorumluluklarıyla işin tümünü birlikte yapmak üzere, konsorsiyum üyeleri ise hak ve sorumluluklarını ayırarak işin kendi uzmanlık alanlarıyla ilgili kısımlarını yapmak üzere ortaklık yaparlar. İş ortaklığı her türlü ihaleye teklif verebilir. Ancak idareler, işin farklı uzmanlıklar gerektirmesi durumunda, ihaleye konsorsiyumların teklif verip veremeyeceğini ihale dokümanında belirtirler. İhale aşamasında ortak girişimden kendi aralarında bir iş ortaklığı veya konsorsiyum yaptıklarına dair anlaşma istenir. İş ortaklığı anlaşmalarında pilot ortak, konsorsiyum anlaşmalarında ise koordinatör ortak belirtilir. İhalenin iş ortaklığı veya konsorsiyum üzerinde kalması halinde, sözleşme imzalanmadan önce noter tasdikli iş ortaklığı veya konsorsiyum sözleşmesinin verilmesi gerekir. İş ortaklığı anlaşma sözleşmesinde, iş ortaklığını oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin taahhüdün yerine getirilmesinde müştereken ve müteselsilen sorumlu oldukları, konsorsiyum anlaşma ve sözleşmesinde ise konsorsiyumu oluşturan gerçek veya tüzel kişilerin, işin hangi kısmını taahhüt ettikleri ve taahhüdün yerine getirilmesinde koordinatör ortak aracılığıyla aralarındaki koordinasyonu sağlayacakları belirtilir.”

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, bir inşaat işini gerçekleştirmek üzere konsorsiyum halinde hareket eden firmaların kendi aralarında yapmış oldukları bu işe ilişkin konsorsiyum sözleşmesinde,

- İşin bütünü içinde birbirinden fiziken ayrılabilen belli bölümlerin konsorsiyum üyelerince paylaşılarak bu bölümlerin gerçekleştirilmesinden kendilerinin sorumlu olacağı,
- Sözleşmede taahhüt edilen işler ile fiziken ayrılabilen alt bölümlerin ve işin gerektirdiği malzeme ve teçhizata ilişkin bedellerin ayrı ayrı tayin ve tespit edileceği,
- Ayrıntılı hazırlanan iş programına tarafların uyma zorunluluğunun bulunacağı,
- Her bir ortağın yüklendiği işin alt aşamalarında üstlenmiş olduğu kısma ait gelir ve giderlerin kendi yasal defterlerinde izleneceği,
- Ortakların üstlendikleri işler için gerekli olan ve kendilerince sağlanması gereken makine ve teçhizatın kendi mülkiyetinde kalacağı,
- Her bir ortağın yapmış olduğu iş sonucunda elde edilen kâr veya zararın diğer ortakla ilişkilendirilmeksizin kendisinin geliri olacağı,
- Kurulan konsorsiyumun bu iş için kurulacağı ve işin bitiminde sona ereceği,
- İdare ile yapılacak işlemlerde yalnızca bir ortağın (koordinatör ortak) muhatap olacağı, ancak bu ortağın yapmış olduğu tüm işlemlerden doğan sonuçların hangi iş kısmı ile ilgili ise o işi gerçekleştiren firmaya yansıtılacağı

hususlarının yer alması ve bunlara aynen uyulması gerekmektedir.

Bu unsurlar, konsorsiyumu adi ortaklıktan ve iş ortaklığından ayıran temel unsurlardır. Konsorsiyumun idare ile yapmış olduğu sözleşmeye de konsorsiyum sözleşmesine paralel hükümler konulabilmektedir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalara göre; Konsorsiyum olarak hareket eden firmalarca yapımı taahhüt edilen yıllara sari inşaat ve onarım işlerinde (makine, teçhizat ve taşıt temini dahil) aşağıdaki şartların sağlanması halinde, ihale edilen iş için yapılan ödemeler, vergi kesintisi açısından konsorsiyum üyesi firmaların taahhüt ettikleri işle sınırlı olmak üzere ayrı ayrı değerlendirilecektir.

- Firmalar arasındaki konsorsiyum anlaşmasında, “konsorsiyum” tanımı için gerekli olan şartların yer alması,
- İdare ile konsorsiyum arasında yapılan sözleşmede işin tamamının alt aşamada kısımlara ayrılabilmesi ve her bir kısım için ödenecek bedelin belirlenmesi,
- Yurt dışından makine, teçhizat ve taşıt teminini içeren sözleşmelerde, temin işinin doğrudan yurt dışındaki ana merkez tarafından ve Türkiye'deki işyerinin hiçbir katkısı olmaksızın gerçekleştirilmiş olması

Bu şekilde ihalesi yapılan inşaat işlerinde, taahhüt edilen iş, bütünü itibarıyla alt aşamalara ayrılacak ve birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin kısmı için vergi kesintisi yapılacaktır.

Sözleşme kapsamında bulunan makine, teçhizat ve taşıtların yurt dışındaki ana merkez tarafından Türkiye'de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmaksızın veya bunların bulunması halinde herhangi bir katkıları olmadan müstakilen temin edilmesi durumunda, sözleşmede belirtilen malzemelere ait bedellerin, inşaat ve onarım işleri dolayısıyla bu işi yapana inşaat işi kapsamında ödenen istihkak mahiyetinde olmadığı kabul edilecek ve vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

4.1.4. Avrupa Birliği Organları İle Akdedilen Anlaşmalar Çerçevesinde Sağlanan Hibelerle Finanse Edilen Yıllara Sâri İnşaat Ve Onarım İşlerine İlişkin Ödemeler

18.04.2013 tarih ve 28622 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6456 sayılı "Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile Gelir Vergisi Kanununa geçici 84.madde eklenmiştir. Madde hükmü aşağıda yer almaktadır;

"GEÇİCİ MADDE 84 – Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kalması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.

Birinci fıkra çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı

Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz."

Dolayısıyla Avrupa Birliği organları ile akdedilen anlaşmalar çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

4.2. Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Bunlara Yapılan Kira Ödemeleri

Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında kooperatiflere yapılan kira ödemeleri, KVK'nın 15/1-b maddesi uyarınca **%20** oranında **(2009/14594 sayılı BKK ile belirlenen oran)** vergi kesintisine tabidir.

Kesintinin uygulanmasında kooperatifin türünün veya kurumlar vergisinden muaf olup olmamasının bir önemi yoktur. Ancak, daha önce de belirtildiği gibi, Kanun'un 14/5'inci maddesi hükmüne göre kooperatiflerin gelirlerinin vergi kesintisine tabi tutulan kira gelirlerinden ibaret olması halinde kurumlar vergisi beyannamesi verilmesine gerek yoktur. Dolayısıyla geliri kesintiye tabi kira gelirlerinden ibaret olan kooperatifler için yapılan vergi kesintisi nihai vergileme mahiyetinde olacaktır.

Madde metninde sadece kooperatiflere yer verilmiş olmasından dolayı diğer kurumlar vergisi mükelleflerine yapılan kira ödemelerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

4.2.1. Dernek veya Vakıflara Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemelerinin Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca, vakıflara (mazbut vakıflar⁸³ hariç) ve derneklere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Bu kesintinin yapılmasında, kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin, kamuya yararlı dernek ya da vakfın Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Başka bir deyişle, mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayırım yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden bu kesintinin yapılması gerekmektedir.

Dernek ve vakıfların yanı sıra, vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilen sendikalar, ticaret odaları, sanayi odaları, ticaret borsaları, esnaf odaları ve bunların birlikleri ile diğer mesleki kuruluşlara ait oda ve birlikler, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıklarına yapılan kira ödemelerinden de gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, oluşacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Bu takdirde, iktisadi işletmenin elde etmiş olduğu kira geliri kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

⁸³ Mazbut Vakıflar; Medeni Kanun yürürlüğe girmeden önce kurulan vakıflar olup, Vakıflar Kanunu ile her birinin sahip olduğu tüzel kişiliğe son verilerek, tek bir tüzel kişilik altında toplanmış olan vakıflardır. (Gelirler Kontrolörleri Derneği, Gelir Vergisi Rehberi, 5. Baskı, Ankara 2005, sf. 552)

4.2.2. Devlete, Özel İdarelere, Belediyelere ve Köylere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Yapılan Kira Ödemeleri

Devlete, özel idarelere, belediyelere ve köylere ait taşınmazların kiralanması karşılığında, anılan kamu kurumlarına yapılan kira ödemeleri üzerinden de vergi kesintisi yapılmayacaktır. Konuya ilişkin örnek özelgenin ilgili kısmı aşağıdadır.⁸⁴

“(…)

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Belediyenin hüküm ve tasarrufunda olan restaurant ve otopark, kendi başlarına bir iktisadi işletme niteliğinde olduğundan, Belediye tarafından bunların işletilmesi halinde otopark ve restaurant işletmeciliği için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesisi gerekmektedir. Ancak taşınmazın veya iktisadi işletme niteliğindeki taşınmaza bağlı işletme hakkının kiraya verilmesi halinde ise Belediye’ye yapılacak kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.”

4.3. Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Özelleştirme İdaresi ve Varlık Kiralama Şirketlerince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler

KVK’nın 15’inci maddesinin (1-c) bendine göre; her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonosu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’a göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve Özelleştirme İdaresi’nce çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler vergi kesintisine tabidir. Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları ise kesintiye tabi değildir. Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli olarak çıkartılan menkul kıymetlerin faizini temsil eden kuponlarının menkul kıymetten ayrı olarak alım satıma konu olması halinde, faiz kuponlarının itfası sırasında ödenen bedelin tamamı vergi kesintisine tabi tutulacak, menkul kıymetin itfası sırasında geri ödenen anapara tutarı ise vergi kesintisine tabi olmayacaktır.

Öte yandan, bu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67’nci maddesinin yürürlükte olduğu süre boyunca, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faizlerin vergilendirilmesinde, 279 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde yapılan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirlerden 2011/1854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişik 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 29/6/2011 tarihinden itibaren

- Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden %10,
- Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %7,
- Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %3,

⁸⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 14.04.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-15/8006-7541 sayılı özelgesi.

- Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

4.3.1. Sağlanan gelirlerin kurumlar vergisine tabi olmayan veya kurumlar vergisinden muaf olanlar tarafından elde edilmesi halinde vergi kesintisi uygulaması

Söz konusu gelirlerin kurumlar vergisine tabi olmayan veya muaf olan kurumlarca elde edilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu kesintinin yapılmaması için kurumlar vergisinden muaf olan kurumların bu durumlarını tevsik etmeleri ve menkul kıymetlerin kendilerine ait olduğunu vergi kesintisi yapmakla yükümlü olanlara yazılı olarak beyan etmeleri gerekmektedir.

Kanunla kurulan dernek veya vakıflar, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek veya vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek veya vakıflarca elde edilen söz konusu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, söz konusu gelirler üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılması halinde, gerek Kurumlar Vergisi Kanununun 15'inci maddesi gerekse Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

4.4. Mevduat Faizleri

Kanun'un 15'inci maddesinin (1-ç) bendine göre; mevduat faizleri vergi kesintisine tabidir. Ancak, mevduat faizleri GVK'nın Geçici 67'nci maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi olduğundan, KVK'ya göre ayrıca kesintiye tabi tutulması söz konusu değildir.

4.5. Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları

Kanunun 15'inci maddesinin (1-d) bendine göre; katılım bankaları tarafından katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları vergi kesintisine tabidir. Ancak, bu gelirler GVK'nın Geçici 67'nci maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi olduğundan, KVK'ya göre ayrıca kesintiye tabi tutulmayacaktır.

4.6. Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığında Ödenen Kâr Payları

Kanun'un 15'inci maddesinin (1-e) bendine göre; kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları vergi kesintisine tabidir. Ancak, bu gelirler GVK'nın Geçici 67'nci maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi olduğundan, KVK'ya göre ayrıca kesintiye tabi tutulmayacaktır.

4.7. Repo Gelirleri

Kanun'un 15'inci maddesinin (1-f) bendine göre; her nevi tahvil ve Hazine bonosu ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerin ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarının geri alım veya satım taahhüdü ile elde edilmesi veya elden çıkarılmasından sağlanan gelirler vergi kesintisine tabidir. Ancak, söz konusu gelirler GVK'nın Geçici 67'nci maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi olduğundan, KVK'ya göre ayrıca kesintiye tabi tutulması söz konusu değildir.

4.8. Şans Oyunlarını Düzenleyenler Tarafından Bunların Bayilerine veya Aracılarına Ödenen Komisyon, Prim ve Benzeri Ödemeler

Başbayiler hariç olmak üzere 5602 sayılı Kanun'da tanımlanan şans oyunlarına ilişkin bilet, kupon ve benzerlerini satanlara, düzenlenen her türlü bahis ve şans oyunlarının oynatılmasına aracılık edenlere ve diğer kişilerce çıkartılan bu nitelikteki biletleri satanlara yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Söz konusu kesinti oranı 6/6/2012 tarihli ve 2012/3322 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 1/7/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere %15 olarak belirlenmiştir.

4.9. Vergiden Muaf Kurumlara Dağıtılan Kâr Payları

Kanunun 15'inci maddesinin 2'nci fıkrası ile vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan, GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan kâr payları vergi kesintisi kapsamına alınmıştır. Kesintinin uygulanmasında, kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmayacaktır.

Dikkat edileceği üzere, kesinti sadece kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları için öngörülmüş olup, bu kesinti söz konusu kurumlar için nihai vergi olacaktır. Tam mükellef kurumlara yapılan kâr payı ödemelerinden ise vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Öte yandan; tam mükellef gerçek kişiler, gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlar ile gelir vergisinden muaf olanlara yapılan kâr payı ödemelerinden GVK'nın 94'üncü maddesine göre kesinti yapılmasına devam edilecektir.

Kesintiye tabi olan kâr payı ödemeleri şunlardır:

- 1- Her nevi hisse senetlerinin kâr payları, (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kar payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kar payları dahil.) (GVK md. 75/1)
- 2- İştirak hisselerinden doğan kazançlar, (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan karların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.) (GVK md. 75/2)

3- Kurumların idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları, (GVK md. 75/3)

Vergiden muaf kurumlara ödenen yukarıdaki kâr paylarından yapılacak kesintinin oranı % 15'tir (12/1/2009 tarih ve 2009/14594 sayılı BKK ile belirlenen oran).

Kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi, kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın, kârın dağıtılması aşamasında yapılacaktır.

KVK'nın 15'inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, vergi kesintisine tabi tutulan Kanun'un 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, ikinci fıkra uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

4.9.1. Kâr Payı Dağıtımında Vergi Kesintisine İlişkin Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yer Alan Hükümlerin Birlikte Değerlendirilmesi

KVK'nın 15'inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında, vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi; 30'uncu maddesinin (3) numaralı fıkrasında da Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere, dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi hükümleri düzenlenmiştir.

Öte yandan, GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b-i) ve (b-ii) alt bentlerinde, kurumlar dışında kalan kişilere yapılan kâr payı ödemelerinden yapılacak gelir vergisi kesintisine ilişkin hükümlere yer verilmiştir.

Söz konusu madde hükümlerine göre vergi kesintisine tabi olan kâr payı ödemelerini aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

4.9.1.1. Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre Kesintiye Tabi Kâr Payı Ödemeleri

KVK'nın 15/2'inci ve 30/3'üncü maddelerine göre, tam mükellef kurumlar tarafından aşağıda sayılan kurumlara dağıtılan kâr payları vergi kesintisine tabidir.

- Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara,
- Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç dar mükellef kurumlara,
- Kurum statüsünde olup bu Kanunla veya özel kanunlarla kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere.

4.9.1.2. Gelir Vergisi Kanunu'na Göre Kesintiye Tabi Kâr Payı Ödemeleri

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6-b) alt bendine göre, tam mükellef kurumlar tarafından aşağıda sayılanlara dağıtılan kâr payları vergi kesintisine tabidir.

- Tam mükellef gerçek kişilere,
- Gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara,
- Gelir vergisinden muaf olanlara,
- Dar mükellef gerçek kişilere,
- Gelir vergisinden muaf olan dar mükellef gerçek kişilere

4.9.1.3. Vergi Kesintisine Tabi Olmayan Kâr Payı Ödemeleri

Tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisine ilişkin olarak GVK ve KVK'da yer alan hükümler birlikte değerlendirildiğinde;

- Tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef kurumlara,
- Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara,

dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacağı sonucu çıkmaktadır.

Bu şekilde kâr payı elde eden tam mükellef kurumun söz konusu kâr paylarını yukarıda sayılan gerçek veya tüzel kişilere dağıtması halinde ise dağıtılan kısım üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Kurumlar vergisinden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılan vergi kesintisi de söz konusu kurumlar için nihai vergi olmaktadır.

Diğer yandan, daha önce de belirtildiği gibi, tam mükellef kurumlarca kârın dağıtılmayıp şirket sermayesine eklenmesine karar verilmesi halinde, kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmadığından, sermayeye ilave edilen bu tutar üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

4.9.2. Kurum Bünyesinde Daha Önce Kesintiye Tabi Tutulmuş Kazançların Dağıtılması Halinde Kesinti Yapılıp Yapılmayacağı (Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 62'nci Maddesi Uygulaması)

4842 sayılı Kanunla GVK'nın kâr payı dağıtımında vergi kesintisine ilişkin 94/1-6-b maddesinde yapılan değişiklik 24.04.2003 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu düzenlemeyle istisna kazanç ve istisna dışı kazanç ayırımına son verilmiş ve vergi kesintisi, kâr dağıtımı aşamasına bırakılmıştır. Bu tarihten önceki dönemlere ilişkin dağıtılmamış kârların ne şekilde vergilendirileceği hususu da anılan Kanun ile GVK'ya eklenen geçici 62'nci maddede düzenlenmiştir.

Öte yandan, GVK'da bu şekilde bir hüküm bulunmakla beraber, kâr payı üzerinden vergi kesintisi düzenlemesi ile ilgili olarak, kurum bünyesinde daha önceden kesintiye tabi tutulmuş kazançların dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacağına ilişkin bir belirlemeye KVK'da yer verilmediği görülmektedir.

Bilindiği üzere, kurumların elde etmiş olduğu bazı kazançlar, eski mevzuat hükümlerine göre kesintiye tabi tutulmuştur. 4842 sayılı Kanun ile kâr payı kesintisi ile ilgili önemli değişiklikler yapılmış ve bu değişikliklerin yol açabileceği mükerrer vergilemeyi önlemek için de GVK'ya Geçici 62'nci madde eklenerek, daha önce kesintiye tabi tutulmuş olan kazançlar üzerinden GVK'nın 4842 sayılı Kanunla değişik 94'üncü maddesine göre kesinti yapılmayacağı belirtilmiştir.

GVK'nın söz konusu Geçici 62'nci maddesine göre, kurumlar vergisi mükelleflerinin;

- a) 31.12.1998 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde ettikleri kazançlarının,

- b) (a) bendi kapsamı dışında kalan ve 31.12.2002 veya daha önceki tarihlerde sona eren hesap dönemlerinde elde edilen, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlarının,
- c) Geçici 61'inci madde kapsamında tevkifata tabi tutulmuş kazançlarının,

dağıtımı halinde **94'üncü madde uyarınca** tevkifat yapılmaz.

Ancak yukarıda da belirtmiş olduğumuz gibi, 5520 sayılı KVK'da buna benzer bir düzenlemeye yer verilmemiştir. 5520 sayılı KVK ile vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti, GVK'nın 94'üncü maddesinden ayrıştırılarak KVK kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla, GVK'nın Geçici 62'nci maddesinde mükerrer vergilemeyi önlemek için yapılan düzenlemenin vergiden muaf kurumlara yapılan kâr payı ödemeleri yönünden bir hükmü olmayacaktır. Çünkü, 5520 sayılı KVK'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte, vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi GVK'nın 94'üncü maddesine göre değil, KVK'nın 15'inci maddesine göre yapılır hale gelmiştir. Dolayısıyla da, kurum bünyesinde daha önce kesintiye tabi tutulmuş olan yukarıdaki kazançların, vergiden muaf kurumlara dağıtılması halinde uygulamada karışıklıklar doğabilecektir.

Bununla beraber, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, vergiden muaf kurumlara dağıtılan kâr payları yönünden GVK'nın Geçici 62'inci madde hükümlerinin uygulanacağı, dolayısıyla Geçici 62'nci maddede yazılı kâr payı ödemelerinin söz konusu olduğu hallerde vergi kesintisi yapılmayacağı belirtilmektedir. Ancak, biz bu açıklamanın yasal dayanağının olmadığı görüşündeyiz. Zira, GVK'nın Geçici 62'inci maddesi, GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca yapılacak kesinti ile ilgilidir. Maddede açık şekilde **“94 üncü madde uyarınca tevkifat yapılmaz”** denilmektedir. Dolayısıyla bu hükmün, KVK'nın 15'inci maddesince yapılacak vergi kesintisi yönünden uygulanabilmesi mümkün değildir.

Bu nedenle, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinde mükerrer vergileme ve uygulamada çıkması muhtemel tereddütlerin önlenmesinin, ancak, KVK'ya eklenecek bir geçici madde ile kurum bünyesinde daha önce vergi kesintisine tabi tutulmuş olan kazançların dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacağının belirtilmesi ile mümkün olabileceği görüşündeyiz.

4.9.3. Kâr Payı Elde Eden Kişilerin Hukuki Statülerinin Belirlenememesi Durumunda Vergi Kesintisi Uygulaması

Daha önce de açıklandığı üzere, tam mükellef kurumlar tarafından, tam mükellef kurumlara ve Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlara yapılan kâr payı ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak, özellikle halka açık şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin sahiplerinin kim olduğu dağıtımı yapacak şirket tarafından bilinmemektedir. Bu hisselerle isabet eden kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı ve kesilen tutarların ne şekilde mahsup / iade edileceği hususunda, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile yapılan aşağıdaki açıklamalar dikkate alınacaktır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 409'uncu maddesinde, anonim şirketlerce ihraç olunan hisse senetlerinin hamiline veya nama yazılı olacağı, 417'nci maddesinde de, şirketlerin nama yazılı hisse senedi sahiplerinin adı, soyadı ve adresleriyle pay defterine kaydetmeleri gerektiği hükme bağlanmıştır.

Buna göre, kâr payı dağıtacak şirketin ihraç ettiği nama yazılı hisse senetlerinin kimlerin elinde bulunduğunun pay defterinden tespiti mümkün olduğundan, tam/dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisi mükellefi olanlar adına (kurumlar vergisinden muaf olanlar ile kurumlar vergisine tabi olmayanlar hariç) kayıtlı bulunan senetlere isabet eden kâr payı tutarları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır. Söz konusu vergi kesintisinin yapılmaması için nama yazılı hisse senetlerini elinde bulunduran kişinin hukuki statüsünün herhangi bir tereddüte yer vermeyecek şekilde belirlenmiş olması gerekir.

Diğer taraftan, halka açık şirketlerce ihraç edilen ve borsada işlem gören nama veya hamiline yazılı hisse senetlerine ilişkin kâr payı dağıtımlarında, söz konusu hisse senetlerinin maliklerinin tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlar olduğunun belirlenmesi halinde, bunlara yapılacak kâr payı ödemeleri üzerinden de vergi kesintisi yapılmayacaktır. Söz konusu vergi kesintisinin yapılmamasını teminen, aracı kurumlar, müşterilerinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgilerini (unvanı, vergi kimlik numarası, tam/dar mükellef olduğu, bağlı bulunduğu vergi dairesi, dar mükellef ise mukimi olduğu ülke ve kâr payını Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde ettiği ile adres bilgilerini) Takasbank’a (İstanbul Menkul Kıymetler Borsası Takas ve Saklama Bankası A.Ş.) - Merkezi Kayıt Kuruluşu’na bildireceklerdir.

Kâr payı ödemelerinde vergi kesintisi yapma yükümlülüğü, şirket yetkili organlarının kâr payı ödemelerinin yapılmasını öngördüğü tarih itibarıyla başladığından, nakden bir ödeme yapılmamış olsa dahi kâr payının ödenmeye başlanması gereken tarihte hesaben ödemenin gerçekleştiğinin kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu nedenle, Takasbank - Merkezi Kayıt Kuruluşu söz konusu bilgileri her kâr payı dağıtım işlemi için kâr payını elde eden kurumlar açısından yapılan ayrıma göre, kâr payı dağıtacak şirkete aktaracaktır. Kâr payının Takasbank - Merkezi Kayıt Kuruluşu aracı kılınmaksızın, doğrudan aracı kurumlar tarafından müşterileri adına tahsil edilmesi halinde, her bir müşterinin hukuki statüsü ve mükellefiyet bilgileri aracı kurumlar tarafından kâr dağıtacak şirkete bildirilecektir. Aracı kurumlar, müşterilerine ilişkin olarak Takasbank’a - Merkezi Kayıt Kuruluşu’na veya kâr dağıtacak şirkete verdikleri bilgilerin doğruluğundan sorumlu olacaklardır. Kâr paylarının hisse senedi maliklerince doğrudan talep edilmesi durumunda, hak sahibinin vergi kesintisi yapılmayacak kurumlardan olduğu hususu kâr dağıtımını yapacak şirket tarafından belirlenecektir. Müşterilerin veya ortakların hukuki statüleri ve mükellefiyet bilgileri hakkında herhangi bir tereddüt bulunması halinde, aracı kurumlar veya kâr payı dağıtacak şirketler, bunlardan durumlarını Ticaret Sicili Gazetesi, vergi levhası veya bağlı oldukları vergi dairesinden alacakları bir yazı ile tevsik etmelerini de isteyebilecektir.

Hisse senetlerinin maliklerinin hukuki statülerinin ve mükellefiyet bilgilerinin kâr payı dağıtacak şirkete yukarıda belirtildiği şekilde bildirilmemesi veya hisse senedi sahiplerince tevsik edilmemesi halinde, dağıtımını yapacak şirketin vergi sorumluluğundan kurtulabilmesi için söz konusu hisse senetlerine isabet eden kâr payı ödemelerinin tamamı üzerinden, vergi kesintisi yapması gerekir. Bu durumda, kâr payları üzerinden yapılacak kesinti, tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde eden dar mükellef kurumlar için nihai vergi niteliğinde olmayacaktır. Dolayısıyla, kesilen bu vergiler aşağıda belirtilen esaslar dahilinde söz konusu mükelleflerin doğmuş ve doğacak tüm vergi borçlarına mahsup edilebileceği gibi geçici vergi ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanacak vergiye de mahsup edilebilecektir.

Elde ettikleri kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılan kurumların, bu kâr paylarını aynı takvim yılı içerisinde tekrar ortaklarına dağıtmaları halinde, dağıtacakları kâr payları üzerinden, vergi kesintisi yapılarak, dağıtımın yapıldığı aya ilişkin muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve bu beyanname üzerinden hesaplanan vergiden kâr dağıtımına bağlı önceki aşamada kesilen vergi mahsup edilecektir.

Diğer taraftan, sözü edilen hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının aynı takvim yılı içinde dağıtılmaması veya mükellef tarafından talep edilmesi halinde kesinti suretiyle ödenen vergiler, kurumun diğer vergi borçlarına mahsup edilecektir.

Söz konusu mahsup işlemlerinin yapılabilmesi için hisse senedinin maliki olan kurumlar, kâr dağıtımı yapan şirketlere ve/veya Takasbank'a - Merkezi Kayıt Kuruluşu'na veya aracı kuruma müracaat ederek, bunlardan hisse senedinin nevi, adedi, tutarı ve dağıtılan kâr payı üzerinden kesilen verginin miktarı ile söz konusu miktarın vergi dairesine ödendiğine ilişkin makbuzun tarih ve numarasını içeren bir yazı alacaklar ve bu yazıyı mahsup talep dilekçesi ile birlikte bağlı bulundukları vergi dairesine ibraz edeceklerdir. Bu yazıyı ibraz eden kurumların, vergi borçlarına mahsuben iade talepleri, banka teminat mektubu aranmaksızın ve vergi türü ve miktar sınırlaması olmaksızın yerine getirilecektir.

Anılan kurumlarca, kesilen bu vergilerin Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 34'üncü maddesi hükmü uyarınca, yıl içerisinde verilecek geçici vergi beyannameleri ile kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden hesaplanan vergiden de mahsup edilebileceği tabiidir.

Kâr payı üzerinden kesilen söz konusu vergilerin nakden iadesinin talep edilmesi halinde ise yukarıda belirtilen belgenin aranılmasının yanı sıra 252 seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği⁸⁵ ile konuya ilişkin diğer genel tebliğlerde yer alan esaslara göre işlem yapılacaktır.

Yukarıda belirtildiği şekilde vergi yükünden arındırılan bu kâr paylarının, elde eden kurum tarafından daha sonra dağıtımına tabi tutulması halinde, bu kâr payları üzerinden dağıtım aşamasında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

4.9.4. İstisna Kazançların Vergi Kesintisi Karşısındaki Durumu

4842 sayılı Kanun'la yapılan düzenleme ile istisna kazançlar üzerinden yapılan vergi kesintisi uygulaması kaldırılmış ve dolayısıyla vergi kesintisi yönünden kurumların istisna kazançları ile normal kazançları ayırımına son verilmiştir. Böylelikle, vergi kesintisi kazancın istisna olup olmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı hale getirilmiştir. Buna göre, istisna kazançlar üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak ancak, bu kazançların kâr dağıtımına konu edilmesi halinde bu kâr payları vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, GVK'nın geçici 61'inci maddesi uyarınca yatırım indirimi istisnasından yararlanan kazançların vergilendirilmesine yönelik olarak özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, madde kapsamında bulunan yatırım indiriminden yararlanan kazançlar üzerinden dağıtılsın dağıtılmasın %19,8 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

4.9.5. Avans Kâr Payı Dağıtımı

⁸⁵ 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârın nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır.

Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır. Aynı husus, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde de geçerlidir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin, dağıtılabilecek avans kâr payı tutarlarını, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler, varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısı üzerinden hesaplamaları gerekmekte olup bu hesaplamanın yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır.

4.10. Fon ve Yatırım Ortaklıklarının İstisna Kazançları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi

Kanunun 15/3'üncü maddesine göre; emeklilik yatırım fonlarının kazançları hariç olmak üzere, Kanun'un 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yazılı kazançlardan, dağıtılsın veya dağıtılmasın, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılır.

Söz konusu fon ve ortaklıkların kazançları, ayrıca 15/2'nci madde kapsamında kâr dağıtımına ilişkin vergi kesintisine tabi olmayacaktır.

15/3'üncü madde uyarınca kesintiye tabi olan kazançlar şunlardır:

Türkiye'de kurulu;

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

Öte yandan, GVK'nın Geçici 67'nci maddesinin (8) numaralı fıkrasına göre; Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları hariç) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının Kurumlar Vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları vergi kesintisine tabi olduğundan, bu kazançlar için KVK'ya göre ayrıca kesinti yapılması söz konusu değildir.

4.10.1. Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliği Kazançları

Sermaye Piyasası Kanunu'na göre kurulan menkul kıymetler yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonları dahil) ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları, GVK'nın Geçici 67/8'inci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabidir. Dolayısıyla bu kazançlar üzerinden ayrıca KVK'nın 15'inci maddesine göre kesinti yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Söz konusu kazançlar üzerinden yapılacak vergi kesintisinin oranı **2006/10731 sayılı B.K.K. ile; % 15'dir**, ancak borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları için bu oran %0 olarak uygulanır.

4.10.2. Portföyü Türkiye'de Kurulu Borsalarda İşlem Gören Altın ve Kıymetli Madenlere Dayalı Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliğinden Doğan Kazançları

KVK'nın 5/1-d maddesine göre, portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden elde ettiği kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup, söz konusu kazançlar GVK'nın Geçici 67'nci maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi kazançlardan değildir. Bu nedenle, portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisinin KVK'nın 15'inci maddesi hükmüne göre yapılması gerekir. 2009/14594 sayılı BKK uyarınca tevkifat oranı **%0** olarak belirlenmiştir.

4.10.3. Girişim Sermayesi Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları

Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarından, KVK'nın 15/3'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Ancak, girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisinin oranı **% 0** olarak belirlenmiştir (**2009/14594 sayılı BKK ile**).

4.10.4. Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları

Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının kazançlarından, KVK'nın 15/3'üncü maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

Ancak, gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranı **% 0** olarak belirlenmiştir (**2009/14594 sayılı BKK ile**).

4.10.5. Konut Finansmanı Fonları ve Varlık Finansmanı Fonları

Konut finansmanı fonları ve varlık finansmanı fonlarının KVK'nın 5/1-d maddesi uyarınca kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazançları, GVK'nın Geçici 67/8'inci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabidir. Dolayısıyla bu kazançlar üzerinden ayrıca KVK'nın 15'inci maddesine göre kesinti yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Söz konusu kazançlar üzerinden yapılacak vergi kesintisinin oranı **%0** olarak belirlenmiştir (2006/10731 sayılı BKK ile belirlenen oran).

5. TAM MÜKELLEF KURUMLARA YAPILAN ÖDEMELERDE VERGİ KESİNTİSİNE İLİŞKİN ÖZET TABLO

Tam mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden uygulanan vergi kesintisine ilişkin olarak yapmış olduğumuz açıklamaları aşağıda yer alan tablodaki gibi özetlemek mümkündür.

ÖDEME / KAZANÇ / İRAT	AÇIKLAMA
Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Uğraşan Kurumlara Bu İşleri İle İlgili Olarak Yapılan Hakediş Ödemeleri	-Vergi kesintisine tabi. (KVK md. 15/1-a) -Kesinti oranı % 3 (2009/14594 sayılı BKK)
Kooperatiflere Ait Taşınmazların Kiralanması Karşılığında Bunlara Yapılan Kira Ödemeleri	-Vergi kesintisine tabi.(KVK md. 15/1-b) -Kesinti oranı % 20 (2009/14594 sayılı BKK) -Kesintinin uygulanmasında kooperatifin türünün veya kurumlar vergisinden muaf olup olmamasının bir önemi yoktur.
Her Nevi Tahvil ve Hazine Bonosu Faizleri İle Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince Çıkarılan Menkul Kıymetlerden Sağlanan Gelirler	-1/1/2006 tarihinden sonra ihraç edilen kıymetlerden sağlanan gelirler GVK'nın Geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi. (KVK'nın 15. maddesine göre ayrıca kesintiye tabi değil.) -Kesinti oranı % 10 (2006/10731 sayılı BKK) -1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilen kıymetler için, 31/12/2005 tarihi itibarıyla yürürlükte olan hükümler uygulanacağından bunlar üzerinden GVK'nın 94/7. maddesine göre kesinti yapılması gerekir.
Mevduat Faizleri	-GVK'nın Geçici 67. maddesi uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi. (KVK'nın 15. maddesine göre ayrıca kesintiye tabi değil.)
Katılım Bankaları Tarafından Katılma Hesabı Karşılığında Ödenen Kâr Payları	-GVK'nın Geçici 67. maddesi uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi. (KVK'nın 15. maddesine göre ayrıca kesintiye tabi değil.)
Kâr ve Zarar Ortaklığı Belgesi Karşılığı Ödenen Kâr Payları	-GVK'nın Geçici 67. maddesi uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi. (KVK'nın 15. maddesine göre ayrıca kesintiye tabi değil.)
Repo Gelirleri	-GVK'nın Geçici 67. maddesi uyarınca % 15 oranında vergi kesintisine tabi. (KVK'nın 15. maddesine göre ayrıca kesintiye tabi değil.)
Vergiden Muaf Kurumlara Ödenen Kâr	-Vergi kesintisine tabi. (KVK md. 15/2)

Payları		-Kesinti oranı % 15 (2009/14594 sayılı BKK)
Fon ve Yatırım Ortaklıklarının Vergiden İstisna Edilen Kazançları	Menkul Kıymetler Yatırım Fon ve Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliği Kazançları	-GVK'nın Geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi. (KVK'nın 15. maddesine göre ayrıca kesintiye tabi değil.) -Kesinti oranı % 15, borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları için %0
	Portföyü Türkiye'de Kurulu Borsalarda İşlem Gören Altın Ve Kıymetli Madenlere Dayalı Yatırım Fonları Veya Ortaklıklarının Portföy İşletmeciliğinden Doğan Kazançları	-Vergi kesintisine tabi (KVK md. 15/3) -Kesinti oranı % 0
	Girişim Sermayesi Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları	-Vergi kesintisine tabi (KVK md. 15/3) -Kesinti oranı % 0 (2009/14594 sayılı BKK)
	Gayrimenkul Yatırım Fonları veya Ortaklıklarının Kazançları	-Vergi kesintisine tabi (KVK md. 15/3) -Kesinti oranı % 0 (2009/14594 sayılı BKK)
	Konut Finansmanı Fonları ve Varlık Finansmanı Fonları	-GVK'nın Geçici 67. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi. (KVK'nın 15. maddesine göre ayrıca kesintiye tabi değil.) -Kesinti oranı % 0 (2006/10731 sayılı BKK)

6. VERGİ KESİNTİLERİNE İLİŞKİN BEYANNAMENİN VERİLME YERİ VE ZAMANI

KVK'nın 15'inci maddesinde; vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine, vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar muhtasar beyanname ile bildirmeye mecbur oldukları belirtilmiştir.

Öte yandan, 5615 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ile GVK'nın muhtasar beyannamenin verilme süresine ilişkin 98'inci maddesinde yer alan "ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar," ibaresi "ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar," olarak değiştirilmiştir. 5615 sayılı Kanun'un⁸⁶ 19'uncu maddesiyle Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 28'inci madde ile Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden, 371 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği⁸⁷ ile uygulama birliğinin sağlanması amacıyla; KVK'nın 15 ve 30'uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olan mükelleflerce 5615 sayılı Kanun'un yürürlük tarihinden sonra verilecek muhtasar beyannamelerin, ertesi ayın başından yirmiüçüncü günü akşamına kadar verileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, 5615 sayılı Kanun'un yürürlük tarihi olan 04.04.2007 tarihinden sonra, KVK uyarınca yapılan

⁸⁶ 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁸⁷ 17.04.2007 tarih ve 26496 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

kesintilere ilişkin muhtasar beyannamelerin de ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

KVK'nın 15'inci maddesinde, GVK'da belirlenen usul ve esasların, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, GVK'nın 100'üncü maddesinde, genel bütçeye dahil idare ve kuruluşların yaptıkları vergi kesintisi için muhtasar beyanname vermeyeceklerine ilişkin hüküm KVK uyarınca yapılacak vergi kesintileri için de geçerlidir.

Kazançları kurumlar vergisinden istisna edilen fonların ve yatırım ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacak kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir. Bu kesinti için ayrıca muhtasar beyanname verilmeyecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİNİN TARHI

1. VERGİLENDİRME DÖNEMİ

Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Buna göre, kurumlar vergisi mükellefleri bir hesap dönemi içinde elde etmiş oldukları kurum kazancı üzerinden kurumlar vergisine tabi olacaklardır.

1.1. Normal Hesap Dönemi

Vergi Usul Kanunu'nun "Hesap dönemi" başlıklı 174'üncü maddesine göre, hesap dönemi normal olarak takvim yılıdır. Buna göre, normal hesap dönemi 1 Ocak ile 31 Aralık tarihleri arasını kapsayan takvim yılını ifade etmektedir.

1.2. Özel Hesap Dönemi

Kurumlar vergisinde vergilendirme dönemi normal olarak hesap dönemi olmakla beraber, kendilerine özel hesap dönemi tayin edilenlerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir.

VUK'un 174'üncü maddesinde, takvim yılı dönemi faaliyet ve muamelelerinin mahiyetine uygun bulunmayanlar için, bunların müracaatı üzerine Maliye Bakanlığı'na

12'şer aylık özel hesap dönemleri belli edilebileceği belirtilmiştir. Örneğin, özel okul işletmeciliği ile uğraşan bir kurumlar vergisi mükellefi için vergilendirme dönemi 1 Eylül–30 Ağustos tarihleri olarak belirlenebilir. Özel hesap döneminin 12 aydan uzun veya kısa olarak belirlenmesi mümkün değildir.

1.3. Kıst Dönem

VUK'un 174'üncü maddesine göre, işe yeni başlama veya işi bırakma hallerinde, hesap dönemi içinde bir yıldan eksik olan faaliyet süresi, hesap dönemi sayılmaktadır. Örneğin, 16.09.2008 tarihinde işe başlayan bir kurumlar vergisi mükellefi için, 16.09.2008–31.12.2008 tarihleri arasındaki kıst dönem vergilendirme dönemi olarak kabul edilecektir.

1.4. Kesinti Yoluyla Ödenen Vergilerde Vergilendirme Dönemi

Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır.

2. TARH YERİ

Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur.

3. TARHİYATIN MUHATABI

Kurumlar vergisi,

- Kurumlar Vergisi Kanununa göre mükellef olanların tüzel kişiliği adına,
- İktisadi kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına,
- Fonlarda fonun kurucusu adına,
- İş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına

tarh olunur.

4. TARH ZAMANI

Kurumlar vergisi, bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde tarh edilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİNİN ÖDENMESİ

1. GENEL AÇIKLAMA

KVK'nın "Ödeme süresi" başlıklı 21'inci maddesinde; kurumlar vergisinin ödeme süresi, genel hükümler itibariyle ve de özel olarak tasfiye, birleşme, devir ve bölünme durumları ile muhtasar beyanname için ayrı ayrı düzenlenmiştir.

2. YILLIK BEYANNAME ÜZERİNDEN TARH EDİLEN KURUMLAR VERGİSİNİN ÖDENMESİ

2.1. Normal Hallerde Kurumlar Vergisinin Ödenmesi

Kurumlar vergisinin beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir. Buna göre, beyannamenin verilmesi gereken ayın sonuna kadar herhangi bir günde ödeme yapılabilecektir.

Daha önce açıklandığı üzere, kurumlar vergisi beyannamesi, Kanun'un 14'üncü maddesi uyarınca hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilmektedir. Dolayısıyla, normal hesap dönemi uygulayan mükellefler için beyanname verme süresi 1 Nisan – 25 Nisan tarihleri arası olup; verginin 30 Nisan tarihine kadar ödenmesi

gerekmektedir. Özel hesap dönemi uygulayan mükellefler için de benzer şekilde, kurumlar vergisi beyannamesin verildiği ayın sonuna kadar verginin ödenmesi gerekmektedir. Örneğin, hesap dönemi 1 Temmuz – 30 Haziran olan bir mükellefin beyannamesini, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, yani 1-25 Ekim tarihleri arasında vermesi ve kurumlar vergisini 31 Ekim tarihine kadar ödemesi gerekmektedir.

2.2. Tasfiye ve Birleşme Hallerinde Verginin Ödenmesi

Tasfiyesi devam eden kurumlarda, tasfiye dönemlerine ait beyannamelerin, normal hallerde olduğu gibi, hesap dönemini takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar verilmesi ve tahakkuk eden vergilerin de bu ayın sonuna kadar ödenmesi gerekir.

Öte yandan, tasfiyenin neticelenmesi ve birleşme hallerinde, tasfiye edilen veya birleşen kurumlara ait beyannameler tasfiyenin sona erdiği veya birleşmenin gerçekleştiği tarihi takip eden otuz gün içinde kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verileceğinden, bu beyannamelere göre tahakkuk eden vergilerin beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekmektedir.

Tasfiye edilen veya birleşen kurumların bu Kanuna göre tahakkuk etmiş olup henüz vadeleri gelmemiş bulunan vergileri de aynı süre içinde ödenecektir.

Örnek :

(A) Kurumunun tasfiyeye giriş tarihi 04.06.2010, tasfiyenin sonuçlandığı tarih ise 15.07.2011’dir.

Buna göre beyan ve ödeme süreleri aşağıdaki gibi olacaktır.

Dönem	Beyan Süresi	Ödeme Süresi
Kıst dönem (01.01.2009 – 03.06.2009)	01-25 Ekim 2009	30 Ekim 2009
1. Tasfiye Dönemi (04.06.2009 – 31.12.2009)	01-25 Nisan 2010	30 Nisan 2010
2. Tasfiye Dönemi (01.01.2010 – 31.12.2010)	01-25 Nisan 2011	30 Nisan 2011
3. Tasfiye Dönemi (01.01.2011 – 15.07.2011)	14 Ağustos 2011	14 Ağustos 2011

2.3. Devir ve Tam Bölünme Hallerinde Verginin Ödenmesi

KVK’nın 21/3’üncü maddesinde; Kanun’un 20’nci maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre gerçekleştirilen devir ve bölünmelerde münfesi kurum adına tahakkuk eden vergilerden;

- Bu fıkraların (a) bentlerinin (1) numaralı alt bentlerine göre münfesi veya bölünen kurum adına tahakkuk edenler, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar,
- Diğer hallerde ise beyanname verme süresi içerisinde,

devralan veya birleşilen kurumlarca ödeneceği belirtilmiştir.

Buna göre; KVK'nın 19'uncu maddesine göre gerçekleştirilen devir ve tam bölünmelerde, münfesi kurum adına kıst döneme (hesap dönemi başından devir veya bölünmenin gerçekleştiği tarihe kadar geçen süreye) ilişkin tahakkuk eden vergilerin, devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar devralan veya birleşilen kurumlarca ödenmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla bu kurumların, münfesi kurumlara ait vergileri de kendi vergileri ile birlikte aynı sürede ödemeleri gerekecektir. Özel hesap dönemi tayin edilen kurumların ise kurumlar vergisi beyannamelerini verdikleri ayın sonuna kadar münfesi kuruma ait tahakkuk eden vergileri ödemeleri gerekir.

Örnek :

Hesap dönemi takvim yılı olan (A) Ltd. Şti., 20.11.2012 tarihinde tür değiştirerek (B) A.Ş.'ye devredilmiştir. (A) Ltd. Şti.'nin 01.01.2012–20.11.2012 tarihleri arası kıst dönemine ilişkin beyannamenin 30 gün içinde münfesi kurumun bağlı olduğu vergi dairesine verilmesi gerekmektedir. Bu beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerin ise (B) A.Ş. tarafından 2012 yılı kazançlarına ilişkin beyannamenin verileceği 2013 yılı Nisan ayının sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, devir veya bölünme işlemlerinin hesap döneminin kapandığı aydan kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar geçen süre içerisinde yapılması halinde, münfesi kurumun önceki hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile devir veya bölünme işlemine ilişkin beyannamesinin, devir veya bölünmenin gerçekleştiği tarihi takip eden otuz gün içinde verilmesi ve önceki hesap dönemine ilişkin tahakkuk eden vergilerin de bu süre içinde ödenmesi, kıst döneme ilişkin tahakkuk eden vergilerin ise devralan veya birleşilen kurumun devir veya bölünmenin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği ayın sonuna kadar ödenmesi gerekmektedir.

3. MUHTASAR BEYANNAMELER ÜZERİNDEN TAHAKKUK EDEN VERGİLERİN ÖDENMESİ

KVK'nın 21/4'üncü maddesi uyarınca, muhtasar beyanname ile beyan edilen vergilerin, muhtasar beyannamenin verildiği ayın yirmialtıncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir.

ALTINCI KISIM

DAR MÜKELLEFLER KURUMLARIN VERGİLENDİRİLMESİNE YÖNELİK ESASLAR

BİRİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFLİYETTE KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TAYİNİ

1. GENEL AÇIKLAMA

Dört kısımdan oluşmakta olan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda; tam ve dar mükellefiyet esasında verginin tarhı ve ödenmesi konuları ayrı kısımlar halinde düzenlenmiş olup; Kanun’un üçüncü kısmı “**dar mükellefiyet esasında verginin tarhı ve ödenmesi**” ile ilgili hükümlerden oluşmaktadır.

2. DAR MÜKELLEFLİYETTE SAFİ KURUM KAZANCININ TESPİTİ

Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre vergileme yapılabilmesi için safi kurum kazancının tespit edilmesi gerekmektedir. Safi kurum kazancı, mükelleflerin hasılatlarından indirebilecekleri gider veya maliyet unsurları ile diğer indirimleri düşmeleri ve indirimi kabul edilmeyen giderleri ilave etmeleriyle bulunur.

2.1. Türkiye’de Bulunan İşyeri veya Daimi Temsilcileri Aracılığıyla Faaliyette Bulunan Dar Mükellef Kurumların Kazançlarının Tespiti

Yukarıda da belirtildiği gibi, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda “tam mükellefiyet esasında verginin tarhı ve ödenmesi” ile “dar mükellefiyet esasında verginin tarhı ve ödenmesi” konuları ayrı kısımlar halinde düzenlenmiştir. Bununla beraber, Kanunun dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespiti ile ilgili 22’nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında; dar mükellef kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, Türkiye’deki iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla faaliyette bulunan dar mükellef kurumların bu işyerleri veya temsilciler vasıtasıyla elde ettikleri kurum kazançlarının tespitinde aksi belirtilmediği sürece, tam mükellefiyette kurum kazancının tespitine ilişkin hükümler uygulanacaktır. Buna göre; indirilecek ve indirilemeyecek giderler, zarar mahsubu, diğer indirimler, örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması gibi tam mükellefiyette kurum kazancının tespitine ilişkin Kanun hükümleri söz konusu dar mükelleflerin Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde etmiş oldukları kazançlar için de geçerli olacaktır.

Dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, gelir getirici faaliyetin türüne göre ticari kazanç veya zirai kazanç olarak adlandırılmaktadır. Dolayısıyla, bu kapsamda yapılan faaliyetlerle ilgili olarak, mahiyet itibarıyla farklı kazanç unsurları grubuna giren kazançların da bu kapsamda değerlendirilmesi gerekir. Örneğin, Türkiye’deki işyeri aracılığıyla elde edilen hasılatın Türkiye’deki bankalarda değerlendirilmesi nedeniyle oluşan mevduat faiz gelirinin menkul sermaye iradı değil, ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekir.

Dar mükellef kurumun Türkiye’de ticari veya zirai bir faaliyeti var ise, safi kurum kazancı, ilke olarak tam mükellefiyette uygulanan esaslara göre hesaplanır. Ancak, dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye dışındaki merkezleri ile olan ilişkileri, tam mükellefiyetten farklı bazı giderlerin ortaya çıkmasına neden olur. Bu nedenle KVK’nın 22’nci maddesinin (3) numaralı fıkrasında, dar mükellefiyette safi kurum kazancının tespitinde kabul edilmeyen indirimler ayrıca düzenlenmiştir. Buna göre, dar mükellef kurumların safi kurum kazancının tespitinde, Kanun’un 11’inci maddesinde sayılan kabul edilmeyen indirimlerin yanı sıra aşağıdaki giderlerin de indirimi kabul edilmemektedir.

- Ana merkeze veya Türkiye dışındaki şubelere verilen faizler, komisyonlar ve benzerleri,
- Ana merkezin veya Türkiye dışındaki şubelerin genel yönetim giderlerine veya zararlarına katılmak üzere ayrılan paylar.

2.2. Dar Mükellef Kurumların Türkiye’de İşyeri veya Daimi Temsilci Söz Konusu Olmaksızın Elde Ettikleri Kazançlarının Tespiti

Dar mükellef kurumların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilci söz konusu olmaksızın elde ettikleri, bir başka ifadeyle ticari ve zirai kazanç dışındaki kazanç ve iratları için Gelir Vergisi Kanunu’nun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Örneğin, dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançla ilişkin safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili kazanç hükümleri uygulanacaktır.

Ancak, yukarıda da belirtildiği gibi, bu kazanç ve iratların Türkiye’de yapılmakta olan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kazancın tespitinde ticari veya zirai kazanç hükümleri geçerli olur.

Öte yandan, dar mükellef kurumlar açısından söz konusu gelirlerin elde edilmesi ile ilgili GVK hükümleri, sadece matrahın tespiti açısından geçerli olup, vergilemede ise Kurumlar Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümlerinin dikkate alınması gerekir.

3. DAR MÜKELLEFIYETTE KURUM KAZANCINI OLUŞTURAN KAZANÇ VE İRATLAR

KVK’nın 3’üncü maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca, dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşmaktadır.

- Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye’de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar.
- Türkiye’de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.
- Türkiye’de elde edilen serbest meslek kazançları.
- Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye’de kiralanmasından elde edilen iratlar.
- Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratları.
- Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

Aynı maddenin (4) numaralı fıkrasında da bu kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye’de elde edilmesi ve Türkiye’de daimî temsilci bulundurulması konularında, Gelir Vergisi Kanunu’nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla tam mükellef kurumlar açısından herhangi bir önem ifade etmeyen, Gelir Vergisi Kanunu'nda sayılan yedi gelir unsuru dar mükellef kurumlar açısından önem ifade etmektedir.

İlgili madde hükümleri ve konu ile ilgili 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yer alan açıklamalar çerçevesinde, dar mükellefiyette kurum kazancının unsurları ve bu kazançların Türkiye'de elde edilip edilmediğine ilişkin açıklamalar aşağıdadır.

3.1. Türkiye'de Elde Edilen Ticari Kazançlar

Türkiye'de Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan işyeri veya Gelir Vergisi Kanunu'nda tanımlanan daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançlar, dar mükelleflerin kazanç unsurlarından birini oluşturmaktadır.

Dar mükellef kurumların Türkiye'de ticari kazanç elde etmiş sayılabilmeleri için, söz konusu kazançları Türkiye'deki işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde etmiş olmaları gerekmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin (3-a) bendinde, Türkiye'de elde edilen ticari kazançların Türkiye'de elde edilmiş sayılmasına ilişkin şartlar belirtildikten sonra, parantez içi hüküm ile bu şartları taşıyabilir bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançların, Türkiye'de elde edilmiş sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.

Ancak, dar mükellef kurumların Türkiye'de bir organizasyonu gerektiren imalat faaliyetleri bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. Başka bir ifadeyle KVK uygulamasında, dar mükellef kurumların Türkiye'de imal ettikleri malları yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazanç Türkiye'de elde edilmiş sayılacak ve vergiye tabi tutulacaktır. Ayrıca, malların bozulmasını engelleyen (ilaçlama, dondurma, yıkama v.b.) veya nakliyesi için zorunluluk arz eden işlemler (çuvallama, kolileme v.b.) gibi malın niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmayan, malı başka bir ürüne dönüştürmeyen ve katma değer yaratmayan işlemler dışında bir işleme tabi tutulduktan sonra yurt dışına gönderilmesi halinde de bentte yer alan ihracat muaflığından yararlanılması mümkün olmayacaktır.

Öte yandan, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış akdinin Türkiye'de yapılması hallerinde de, ihracat muaflığı için gerekli şartlar ihlal edilmiş sayılacaktır.

İşlemin, Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilci ile kurumun ana merkezi arasında yapılması gerekeceğinden faturanın da ana merkeze kesilmesi gerekmektedir. Ancak, faturası ana merkeze kesilen söz konusu malın, bu merkezin yurt dışındaki başka bir şubesine gönderilmesi, bu muaflıktan yararlanılmasına engel teşkil etmeyecektir.

Örnek :

Faturası yurt dışındaki merkeze kesilmek suretiyle yurt içinden temin edilen kabuklu fındıkların çuvalara doldurularak ana merkezin başka bir ülkedeki fabrikasına gönderilmesi halinde, yurt dışında bulunan kurum ihracat muaflığından yararlanacaktır.

3.2. Türkiye'de Bulunan Ziraî İşletmeden Elde Edilen Kazançlar

Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye'de zirai kazanç elde edebilmeleri için, her şeyden önce Türkiye'de bir zirai işletmenin varlığı ve zirai faaliyetin bu işletmede yürütülmesi gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 156'ncı maddesindeki işyeri tanımı zirai işyerini de kapsadığı ve işyeri olunca da kazanç ticari nitelik kazanacağı için, bir yabancı kurumun Türkiye'de zirai kazanç elde etmesi hemen hemen imkânsızdır. Ancak bu hüküm ile ortaklık halindeki zirai işletmede, dar mükellef kurumlara ait hisselerden kaynaklanan kazançların da kavranması yoluna gidilmiştir.

3.3. Türkiye'de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları

Gelir Vergisi Kanunu'nun 65'inci maddesine göre, serbest meslek faaliyeti; şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye ve ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında, kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Serbest meslek faaliyeti esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen bir faaliyet türüdür. Dolayısıyla dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri personelleri aracılığı ile olmaktadır.

Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Öte yandan, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları, Kanun'un 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisine tabidir. Ancak, daha önce de belirtildiği gibi, serbest meslek kazancının Türkiye'de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Dolayısıyla, Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumların bu faaliyetleri kapsamında Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları bulunması halinde, dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye'de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti Türkiye'de değerlendirilen kurumların, yıllık beyanname vermeleri halinde, kesilen bu vergiler beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

3.4. Taşınır ve Taşınmazlar ile Hakların Türkiye'de Kiralanmasından Elde Edilen İratlar

Taşınmazların, hakların ve taşınır malların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar dar mükellef yabancı kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır.

Bu tür kazançların Türkiye’de elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye’de bulunması ve bu malların ve hakların Türkiye’de kullanılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir.

3.5. Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye İratları

Dar mükellef yabancı kurumların Türkiye’de menkul sermaye iradı elde etmelerinin tek koşulu sermayenin Türkiye’ye yatırılmış olmasıdır. Sermayenin Türkiye’ye yatırılmış olması demek, Türkiye’de sermaye olarak konulması, borç olarak verilmesi ve benzeri şekillerde Türkiye’de nemalandırılmasıdır. Böylece yatırılmış bulunan sermaye karşılığında elde edilen kâr payı, faiz, kira ve benzeri iratlar, dar mükellef kurumun Türkiye’de elde ettiği menkul sermaye iradıdır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3’üncü maddesinin (3-d) bendi hükmü, Gelir Vergisi Kanunu’nun aynı mahiyetteki hükmüne paralel olarak konulmuş, Türkiye’de elde edilen menkul sermaye iratlarının tamamı dar mükellefiyet mevzuuna alınmıştır. Menkul sermaye iratlarının kaynağını teşkil eden değerlerin dar mükellef kurumların Türkiye’deki şubelerinin bilançolarına dahil olması halinde, maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendi gereğince ticari kazanç, olarak vergi konusuna esasen girmektedir. Bu itibarla, anılan bent hükmüne girmeyen Türkiye’de işyeri ve daimi temsilci bulunmayan dar mükellef bir kurumun menkul sermaye iradı elde etmesi halinde, bu kazançların vergilendirilmesi ile ilgili ödevler yabancı kuruma iradı sağlayanlar veya sağlanmasına aracılık edenler tarafından yerine getirilecektir.

3.6. Türkiye’de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar

Diğer kazanç ve iratların Türkiye’de elde edilmiş sayılması için kazanç ve iradı doğuran kıymetin Türkiye’de bulunması, iş veya işlemlerin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir.

Örnek :

Dar mükellef (E) Kurumunun Türkiye’de (A) Saklama Bankası’ndaki hesabında bulunan hisse senetlerini, (B) gerçek kişinin veya (C) Kurumunun aynı saklama bankasındaki veya (D) Saklama Bankasındaki hesabına aktarması sonucu elde ettiği değer artış kazançları, Türkiye’de vergiye tabi bulunmaktadır.

4. DAR MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARININ VERGİLENDİRİLMESİNDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ ÖNEMİ

Gerek, dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde, gerekse tam mükellef kurumların yurt dışında elde ettikleri kazançların vergilendirilmesinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları önem arz etmektedir. Söz konusu kazançların vergilendirilmesinde, yerel mevzuatta yer alan hükümlerin yanı sıra ilgili ülke ile imzalanmış bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa bu anlaşma hükümlerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

5. YABANCI ULAŞTIRMA KURUMLARINDA KURUM KAZANCININ TESPİTİ

KVK'nın 23'üncü maddesinde, dar mükellef yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde etmiş oldukları kurum kazancının belirlenmesine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Yabancı kurumlarca yapılan ve belli bir bölümü Türkiye sınırlarını da kapsayan ulaştırma işleri ticari bir faaliyettir.

Ülkeler arasında yapılan ulaştırma işlerinden dolayı Türkiye'de oluşan safi kurum kazancını kesin olarak tespit etmek mümkün olmadığından, bu kazancın tespitine ilişkin bir kısım ölçülerin konulması gereği üzerine, söz konusu madde ile yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde ettikleri hasılatın kurumlar vergisi matrahına esas alınacak kısmının tespitine yönelik oranlar belirlenmiştir.

Yabancı ulaştırma kurumlarının Türkiye'de elde etmiş oldukları hasılat tutarına aşağıda belirtilen ortalama emsal oranlarının uygulanması suretiyle bulunacak tutar, yabancı ulaştırma kurumları için vergiye tabi kurum kazancı olacaktır.

Kanunda belirtilen ortalama emsal oranları, Türkiye'de daimi veya arızı olarak çalışan bütün kurumlar için;

- Kara taşımacılığında : %12,
- Deniz taşımacılığında : %15,
- Hava taşımacılığında : %5

olarak belirlenmiştir.

İKİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETTE VERGİLENDİRME DÖNEMİ VE BEYAN

1. GENEL AÇIKLAMA

Tam mükellefiyette olduğu gibi, dar mükellefiyette de kurumlar vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunmaktadır.

Beyanname, ilgili bulunduğu hesap döneminin sonuçlarını içermektedir. Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verecektir. Mükelleflerin şubeleri, ajansları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veyahut kendilerine doğrudan doğruya bağlı sair işyerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmesi söz konusu değildir.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki dar mükellef kurumların Türkiye’de elde etmiş oldukları kazançlar belli kazanç ve iratlardan ibaretse, bu kazançlar Kanun’un 26’ncı maddesi uyarınca özel beyanname ile beyan edilecektir. Öte yandan, Kanunun dar mükellefiyette vergi kesintisini düzenleyen 30’uncu maddesinin (9) numaralı fıkrası uyarınca, bu maddeye göre vergi kesintisi yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanun’un 24’üncü veya 26’ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir.

KVK’nın 25’inci maddesinde; dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi, beyannamenin verilme yeri, zamanı ve içeriği düzenlenmiştir. Maddenin son fıkrası ile dar mükellefler tarafından verilecek beyannamenin şekli, içeriği ve eklerini belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

2. VERGİLENDİRME DÖNEMİ

2.1. Yıllık Beyanda Vergilendirme Dönemi

Yıllık beyan esasında vergilendirilen dar mükellef kurumların vergilendirme dönemi, hesap dönemidir. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen mükelleflerin vergilendirme dönemi ise özel hesap dönemleridir.

2.2. Kesinti Suretiyle Ödenen Vergilerde Vergilendirme Dönemi

Kesinti suretiyle ödenen vergilerde, istihkak sahiplerince ayrıca yıllık veya özel beyanname verilmeyen hallerde, vergi kesintisinin ilgili bulunduğu dönemler vergilendirme dönemi sayılır.

2.3. Özel Beyanda Vergilendirme Dönemi

KVK’nın 25/3’üncü maddesinde, 26’ncı madde gereğince verilen beyannameler ile bildirilen kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde

edilme tarihinin esas alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla dar mükellef kurumlarca, özel beyanname ile bildirilmesi gereken kazançların vergilendirilmesinde, vergilendirme dönemi yerine kazancın elde edilme tarihi esas alınacaktır.

3. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLME YERİ

Dar mükellefiyette yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, dar mükellef kurumun;

- Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin,
- Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulunmaması halinde, yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin,

vergi dairesine verilecektir.

4. YILLIK BEYANNAMENİN VERİLME ZAMANI

Kurumlar vergisi beyannamesi, hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine verilecektir.

Buna göre, kurumlar vergisi beyannamesinin hesap döneminin takvim yılı olduğu hallerde 1-25 Nisan tarihleri arasında, özel hesap dönemi uygulanıyorsa bu dönemin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, dar mükellef kurumlarda tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi halinde beyannamenin, dar mükellefin ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilmesi gerekmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

ÖZEL BEYAN

1. GENEL AÇIKLAMA

Önceki bölümlerde açıklandığı üzere; tam mükellef kurumların vergilendirilmesinde olduğu gibi, dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde de esas ilke, kurumların bir hesap dönemi içinde elde ettikleri kazancın yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi ve beyan edilen kazanç üzerinden gerekli vergi tarhiyatının yapılmasıdır. Bir başka ifadeyle, dar mükellef kurumlar da yıllık beyan esasına göre vergilendirilmektedir.

Bununla beraber, dar mükellef kurumların vergilendirilmesinde vergi güvenliğinin sağlanması bakımından, esas ilkeden sapmalar yapılması gerekmiştir. Bu bağlamda; dar mükellefiyete tabi kurumlar, Türkiye'deki faaliyetlerinden elde ettikleri ticari veya zirai kazançlarını hesap dönemi itibarıyla yıllık olarak beyan edeceklerdir. Ticari veya zirai faaliyetin bulunmaması veya bu faaliyetlerin dışında kalan unsurlardan gelir elde edilmesi halinde ise, elde edilen kazancın vergi güvenliği açısından “Anında Vergilenmesi” düşünülmüş ve bu nedenle de yıllık beyan esasından sapma yapılması gerekli hale gelmiştir. Anında vergileme; kazanç unsurunun kaynakta vergi kesintisi yapılması suretiyle ya da özel beyan esasında beyanname verilmesi suretiyle yapılmaktadır. Özel beyan esası ile dar mükellef kurumların bir kısım kazançlarının vergilendirilmesinin güven altına alınması amaçlanmıştır.⁸⁸

Madde hükmü ile, vergiye tabi kazancın GVK'da yazılı telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç olmak üzere **diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde**, bu kazançların yabancı kurum veya Türkiye'de bunlar adına hareket eden kimseler tarafından özel beyanname ile beyan edilmesi öngörülmektedir.

2. ÖZEL BEYANNAME İLE BEYAN EDİLECEK KAZANÇ VE İRATLAR

KVK'nın “Özel beyan zamanı tayin olunacak gelirler” başlıklı 26'ncı maddesinde dar mükellef kurumların özel beyanname ile beyan edecekleri kazanç unsurları belirtilmiştir.

Buna göre; vergiye tabi kazancının GVK'da yazılı telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında alınan bedeller hariç olmak üzere diğer kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları **elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde** Kanunun 27'nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır.

Diğer kazanç ve iratlar; GVK'nın “Gelire giren diğer kazanç ve iratlar” başlıklı 80'inci maddesinde; değer artış kazançları ve arizi kazançlar olmak üzere iki gruba ayrılmıştır.

⁸⁸ Ali UYSAL, Nurettin EROĞLU; Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, 2. Baskı, Ankara 2008., sf. 899-900.

Kanunun mükerrer 80'inci maddesinde değer artış kazançları, 82'nci maddesinde ise arızı kazançların nelerden oluştuğu sıralanmıştır.

Öte yandan, KVK'nın dar mükellefiyette vergi kesintisi ile ilgili 30'uncu maddesinin (9) numaralı fıkrasında; ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere, bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26'ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir.

Söz konusu madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde etmiş olduğu kazançların aşağıda sıralananlardan ibaret olması halinde, bu kazançların özel beyanname ile beyan edilmesi zorunludur.

- Menkul kıymetlerin veya diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan değer artış kazançları.
- Ortaklık haklarının veya hisselerinin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları.
- Faaliyeti durdurulan bir işletmenin kısmen veya tamamen elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları.
- 70. maddenin birinci fıkrasının (1), (2), (4) ve (7) numaralı bentlerinde yazılı mal ve hakların, elden çıkarılmasından doğan değer artış kazançları.
- Arızı kazançlar.

3. ÖZEL BEYANA TABİ KAZANÇ TUTARININ TESPİTİ

KVK'nın 26'ncı maddesinin (2) numaralı fıkrasında, özel beyana tabi kazancın belirlenmesinde; diğer kazanç ve iratlara ilişkin olarak Türkiye'ye bizzat getirilen nakdî veya aynî sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında oluşan kur farkı kazancına dair hükümler hariç olmak üzere, GVK'da yer alan vergilendirmeme hususundaki istisna, kayıt, şart ve sürelerle ait sınırlamaların dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Buna göre; diğer kazanç ve iratların belirlenmesi konusunda GVK'nın ilgili hükümlerinin uygulanması gerekmekte olup diğer kazanç ve iratlara ilişkin hükümlerde yer alan vergilendirilmeme konusunda getirilen kayıt, şart ve süreler ile istisnalar dar mükellef kurumlarca elde edilen diğer kazanç ve iratların belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır.

Bun kuralın tek istisnası, Türkiye'ye bizzat getirilen nakdi ve ayni sermaye karşılığında elde edilen menkul kıymetler ile iştirak hisselerinin elden çıkarılması sırasında kur farkı kazancına dair hükümlerdir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanununda yer alan, diğer kazanç ve iratların tespitinde kur farkı kazancı ile ilgili belirlemeler, dar mükellef kurumlar için de geçerli olacaktır.

GVK'nın "Safi değer artışı" başlıklı mükerrer 81'inci maddesinin 5'inci fıkrasında; dar mükelleflerin, yabancı sermaye mevzuatına göre ilgili mercilerden izin almak suretiyle, Türkiye'ye bizzat getirdikleri nakdi veya ayni sermaye karşılığında iktisap ettikleri menkul kıymetler ile iştirak hisselerini elden çıkarmalarından doğan değer artışı kazançlarının hesabında, **kur farkından doğan kazançların dikkate alınmayacağı** belirtilmiştir. Ancak bunun için, bu mükelleflerin Türkiye'de elde ettikleri kazançların, münhasıran bu menkul

kıymet veya iştirak hisseleri dolayısıyla elde edilen menkul sermaye iratlarından ve bu kıymet veya hisselerin elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançlarından ibaret olması gerekir.

GVK'nın mükerrer 81'inci maddesinin 5'inci fıkrasında yer alan bu hüküm dar mükellef kurumların özel beyana tabi değer artış kazançlarının tespitinde de geçerli olacaktır.

4. ÖZEL BEYANNAMENİN VERİLME YERİ

KVK'nın 27'nci maddesinde dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratların türüne göre kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği vergi daireleri belirlenmiştir. Söz konusu madde uyarınca, dar mükellef kurumlar tarafından elde edilen diğer kazanç ve iratların türüne göre kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği vergi daireleri;

- Taşınmazların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda taşınmazın bulunduğu,
- Taşınırların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğer kazanç ve iratlarda mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,
- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda işletmenin bulunduğu,
- Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere aracılıktan elde edilen kazançlar ile arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlarda faaliyetin yapıldığı,
- Arızı olarak Türkiye ile yabancı ülkeler arasında yapılan taşımacılık faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda yolcu veya yükün taşıta alındığı,
- Zarar yazılan değersiz alacaklarla karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil olmak üzere terk edilen işlemlerle ilgili olarak sonradan elde edilen diğer kazanç ve iratlar ile ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen diğer kazanç ve iratlarda ödemenin Türkiye'de yapıldığı,
- Diğer hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen,

yerin vergi dairesidir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETTE VERGİNİN TARHI VE ÖDENMESİ

1. GENEL AÇIKLAMA

KVK'nın 28'inci maddesi ile dar mükellefiyete tabi yabancı kurumlarda, tarhiyatın muhatabı, tarh zamanı ve tarh yeri belirlenmiştir. 29'uncu maddede ise dar mükellef kurumlara ait kurumlar vergisinin ödeme zamanları vergileme yöntemine göre ayrı ayrı belirtilmiş ve aynı zamanda tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde ödeme süresinin ne olacağı hüküm altına alınmıştır.

2. TARHİYATIN MUHATABI

Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumların vergisi, bu kurumların;

- Türkiye'deki müdür ve temsilcileri,
- Müdür ve temsilcileri mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar,

adına tarh olunur.

3. TARHİYATIN ZAMANI VE YERİ

Kurumlar vergisi,

- Vergi dairesine beyannamenin verildiği günde,
- Beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen üç gün içinde

beyannamenin verildiği veya gönderildiği vergi dairesince tarh olunacaktır.

Madde hükmüne göre, dar mükellef kurumların kazançları üzerinden tarh edilen kurumlar vergisinin ödeme süreleri aşağıdaki gibi olacaktır.

4. YILLIK BEYAN ÜZERİNE TAHAKKUK EDEN VERGİNİN ÖDEME SÜRESİ

Yıllık beyanname ile bildirilen kazançlar üzerinden tarh edilen kurumlar vergisinin **beyannamenin verildiği ayın sonuna kadar** ödenmesi gerekmektedir. Buna göre, beyannamenin verilmesi gereken ayın sonuna kadar herhangi bir günde ödeme yapılabilecektir.

Dar mükellef kurumlara ait yıllık kurumlar vergisi beyannamesi hesap döneminin kapandığı ayı takip eden dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar verilmektedir. Dolayısıyla, normal hesap dönemi uygulayan mükellefler için beyanname verme süresi 1 Nisan – 25 Nisan tarihleri arası olup; verginin 30 Nisan tarihine kadar

ödenmesi gerekmektedir. Özel hesap dönemi uygulayan mükellefler için de benzer şekilde, kurumlar vergisi beyannamesin verildiği ayın sonuna kadar verginin ödenmesi gerekmektedir.

5. MUHTASAR BEYANNAME ÜZERİNE TAHAKKUK EDEN VERGİNİN ÖDEME SÜRESİ

KVK uyarınca yapılan kesintilere ilişkin muhtasar beyannamelerin **ertesi ayın yirmiüçüncü⁸⁹ günü akşamına kadar** verilmesi gerekmektedir. KVK'nın 29/1/b maddesi uyarınca, muhtasar beyanname ile beyan edilen vergilerin son ödeme günü, muhtasar beyannamenin verildiği ayın **yirmialtıncı** günüdür.

6. ÖZEL BEYAN ÜZERİNE TAHAKKUK EDEN VERGİNİN ÖDEME SÜRESİ

KVK'nın 26'ncı maddesine göre özel beyannamenin beyana tabi kazançların elde edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde verilmesi gerekmektedir. Kanun'un 29'uncu maddesi uyarınca da özel beyannameyle bildirilen kazançlar üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinin **beyanname verme süresi içinde** ödenmesi gerekir.

7. TARHİYATIN MUHATABININ TÜRKİYE'Yİ TERK ETMESİ VEYA TASFİYE VE BİRLEŞME HALLERİNDE ÖDEME SÜRESİ

Tarhiyatın muhatabının Türkiye'yi terk etmesi veya tasfiye ve birleşme hallerinde verilecek beyannamelerde, kurumlar vergisinin **beyanname verme süresi içinde** ödenmesi gerekir.

⁸⁹ 371 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

BESİNCİ BÖLÜM

DAR MÜKELLEFİYETTE VERGİ KESİNTİSİ

1. GENEL AÇIKLAMA

Dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de elde ettiği kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisi KVK’nın 30’uncu maddesinde düzenlenmiştir.

Bu madde hükmü kapsamında kurumlar vergisi kesintisi, esas itibariyle dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde etmediği kazanç ve iratlara ilişkindir. Bir başka ifadeyle, KVK’nın dar mükellefiyette vergi kesintisine ilişkin 30’uncu maddesi; Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan veyahut işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla beraber, bu işyeri veya daimi temsilci aracılığı olmaksızın elde edilen kazanç ve iratlara ilişkindir. Çünkü, önceki bölümlerde açıklandığı üzere, dar mükellef kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanmakta olup, işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir.

Genel durum bu olmakla beraber; ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın; telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında yapılan ödemeler 30’uncu madde kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmaktadır.

KVK’nın 30’uncu maddesinin (8) numaralı fıkrası uyarınca; Bakanlar Kurulu, bu maddede belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya maddenin önceki fıkralarında belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

KVK’nın 30’uncu maddesinde genel kesinti oranı %15 olarak belirlenmiş olup; geçici 1’inci maddenin 4 numaralı fıkrasında, bu Kanun’la tanınan yetkiler çerçevesinde Bakanlar Kurulu tarafından yeni kararlar alınıncaya kadar, 193 sayılı GVK ile 5422 sayılı KVK kapsamında vergi oranlarına ve diğer hususlara ilişkin olarak yayınlanan Bakanlar Kurulu Kararları’nda yer alan düzenlemelerin, bu Kanunda belirlenen yasal sınırları aşmamak üzere geçerliliğini koruyacağı belirtilmektedir. Dolayısıyla, vergi kesintisine ilişkin olarak daha önce GVK’nın 94’üncü maddesinde yer alan ödemelere ilişkin belirlenen oranlar, 5520 sayılı KVK ile belirlenen sınırları aşmamak şartıyla, bu konuda Bakanlar Kurulunca yeni oranlar belirleninceye kadar geçerli olacaktır.

Bu madde uyarınca yapılacak kesintilerde, kazanç ve iratların gayrisafi tutarları dikkate alınacaktır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklendiği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır.

2. VERGİ KESİNTİSİ YAPMAKLA SORUMLU OLANLAR

KVK’nın tam mükellefiyette vergi kesintisine ilişkin 15’inci maddesinde vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar tadadi olarak sayılmıştır. Dar mükellefiyette vergi kesintisine ilişkin 30’uncu maddede ise bu şekilde bir sınırlama yapılmamıştır. 30’uncu madde uyarınca, dar

mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazançlarına ilişkin kesinti, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından yapılacaktır.

Dolayısıyla vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, vergi kesintisine tabi kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren tüm gerçek veya tüzel kişilerdir. Bunların gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olup olmamasının vergi kesintisi yapma sorumluluğuna herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

3. NAKDEN VE HESABEN ÖDEME KAVRAMLARI

Yukarıda da belirtildiği gibi, vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, tam mükellef kurumlara avanslar da dahil olmak üzere **nakden veya hesaben** yaptıkları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapacaklardır.

Nakit olarak ödeme, bir değer bir kişiden diğer bir kişiye para olarak veya parasal olarak transferini ifade etmektedir. Transferin mutlaka elden olmasına ise gerek yoktur. Nakden ödeme elden nakit ödemeyi kapsadığı gibi bir bankaya EFT veya havale yoluyla yapılan bir ifayı veya bir gerçek veya tüzel kişi adına posta yoluyla gönderilmeyi de kapsar. Nakden ödemedi parasal ödemeyi anlamamak gerekir. Bir değer aktarımı para ile olabileceği gibi aynı olarak da gerçekleşebilir. Aynı ödemelerde de emsal bedel üzerinden kesinti yapılacağı tabiidir.⁹⁰

Hesaben ödeme ifadesi ise Kanun'un 30/10'uncu maddesine göre, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade etmektedir.

4. DAR MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARINDAN YAPILACAK VERGİ KESİNTİSİNDE ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARININ ÖNEMİ

Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları önem arz etmektedir. Zira çifte vergilendirme önleme anlaşmaları ile vergiye tabi kazancın anlaşmaya taraf ülkelerden hangisi tarafınca vergilendirileceği ve bazı kazanç türleri itibarıyla uygulanacak vergi oranının sınırları belirlenmektedir.

Daha önce de belirtildiği gibi, Türkiye 80 ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış bulunmaktadır.⁹¹ Dar mükellef kurum kazançlarının vergi kesintisine tabi tutulmasında, dar mükellef kurumun mukimi olduğu ülke ile imzalanmış bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa bu anlaşma hükümlerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

⁹⁰ GÜNDOĞDU, a.g.e., sf. 29.

⁹¹ Türkiye'nin bugüne kadar akdettiği ve halen yürürlükte olan anlaşmaların listesi ve Türkçe metinleri Gelir İdaresi Başkanlığı'nın "www.gib.gov.tr" adresli internet sitesinde yer almaktadır.

5. DAR MÜKELLEFLER KURUMLAR TARAFINDAN TÜRKİYE’DE BULUNAN İŞYERİ VEYA DAİMİ TEMSİLCİ VASİTASIYLA ELDE EDİLEN KAZANÇ VE İRATLARDA VERGİ KESİNTİSİ

KVK’nın 30’uncu maddesinin (1) numaralı fıkrası uyarınca, dar mükellefiyete tabi kurumlara yıllara yaygın inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri ile bu kurumların;

- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- GVK’nın 75/2’nci maddesinin (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları,

vergi kesintisine tabidir.

Yukarıda da belirtildiği gibi, dar mükellef kurumların Türkiye’de iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilmektedir. Bir başka ifadeyle, dar mükellef kurumların Türkiye’deki iş yeri veya daimî temsilcileri vasıtasıyla gerçekleştirdikleri faaliyetler çerçevesinde elde ettikleri kazançlar mahiyeti ne olursa olsun, ticari kazanç olarak kabul edilmektedir. Buna göre, KVK’nın 30/1’inci maddesi uyarınca, serbest meslek kazançları, gayrimenkul sermaye iratları ve menkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisinin söz konusu dar mükellef kurumların elde ettikleri ticari kazançlar yönünden bir hükmü olmayacaktır.

Dolayısıyla, dar mükellefiyete tabi kurumların, Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmamak suretiyle yaptıkları ticari faaliyet kapsamında, bu işyerleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri ve mahiyet itibarıyla serbest meslek kazancı, gayrimenkul sermaye iradı, menkul sermaye iradı grubuna giren kazançları üzerinden Kanunun 30/1. maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Örnek :

Türkiye’de bulunan işyeri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef (X) Kurumunun bu faaliyeti kapsamında Türkiye’de elde ettiği serbest meslek kazancı bulunması halinde, elde ettiği kazanç ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden Kanun’un 30’uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi bulunmadan veya Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci bulunsa da bu işyerlerinde yürüttükleri ticari faaliyetle bağlantılı olmaksızın elde ettikleri, serbest meslek kazançlarından, gayrimenkul sermaye iratlarından ve menkul sermaye iratlarından Kanun’un 30/1’inci maddesine göre vergi kesintisi yapılacağı tabiidir.

Örnek :

Yabancı bankaların Türkiye’de bulunan şubelerinin bizzat bankacılık faaliyeti çerçevesinde elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden KVK’nın 30/1’inci maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır. Ancak, bu bankaların şube dışında elde ettikleri ve

bankacılık faaliyetine dahil olmayan kazanç ve iratları üzerinden aynı madde uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, KVK'nın 22/1'inci maddesinde, dar mükellef kurumların işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde ettikleri kazançlarının **tespitinde**, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanacağı belirtilmiştir. Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla kazanç elde eden dar mükellef kurumlar ile ilgili olarak, Kanun'un tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlere yapılan bu atfın, 15'inci maddede düzenlenen vergi kesintisini de kapsayıp kapsamadığının ortaya konması gerekmektedir.

Dikkat edileceği üzere, 22'nci madde ile yapılan atıf, kurum kazancının **tespiti** ile ilgilidir. Oysa Kanunun tam mükellef kurumlara yapılan ödemelerde vergi kesintisine ilişkin 15'inci maddesi, kazancın tespiti ile ilgili değil ne şekilde vergilendirileceği ile ilgili bir maddedir. Dolayısıyla, 22'nci madde ile yapılan atfın, sadece kazancın tespitine ilişkin bir atıf olarak kabul edilmesi halinde, 15'inci madde hükmünün söz konusu dar mükellef kurumlar açısından herhangi bir öneminin olmaması gerekir.

Ancak, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, Kanun'un 22'nci maddesi ile yapılan atıf, vergi kesintisine ilişkin 15'inci maddeyi de kapsayacak şekilde yorumlanmıştır. Tebliğde, tam mükellef kurumların vergi kesintisine tabi tutulan kazanç ve iratlarının, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci bulundurmak suretiyle ticari faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar tarafından da elde edilmesi halinde, söz konusu kazanç ve iratlar üzerinden Kanun'un 30'uncu maddesine göre her halükârda vergi kesintisi yapılacağı belirtilmektedir.

Bu noktada hemen belirtmek gerekir ki; KVK'nın 15'inci maddesi hükmünün Türkiye'de ticari faaliyette bulunan dar mükellef kurumlar yönünden uygulanabilirliğinin kabul edilmesi, mevcut duruma göre, sadece yabancı kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan ödemelerde hüküm ifade edecektir. Zira, 15'inci maddenin 1/c, ç, d, e, f bentlerine göre kesintiye tabi olan menkul sermaye iratları, GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulduğu için, geçici 67'nci madde hükmü yürürlükte olduğu sürece (2015 yılının sonuna kadar) bu kazançlar ayrıca KVK'ya göre vergi kesintisine tabi olmayacaktır. Dolayısıyla, dar mükellef kurumların Türkiye'de gerçekleştirdikleri ticari faaliyetler kapsamında elde etmiş oldukları menkul sermaye iratları yönünden geçici 67'nci madde hükmü yürürlükte olduğu sürece, KVK'nın 15'inci maddesinin uygulanıp uygulanmayacağı şeklinde bir karmaşa doğmayacaktır.

6. VERGİ KESİNTİSİNE TABİ KAZANÇ VE İRATLAR

KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi kazanç, irat ve ödemeler şunlardır:

- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri (md. 30/1-a),
- Serbest meslek kazançları (md. 30/1-b),
- Gayrimenkul sermaye iratları (md. 30/1-c),
- GVK'nın 75'inci maddesinin 2'inci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları (md. 30/1-ç),

- Ticarî veya ziraî kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller (md. 30/2),
- Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları (md. 30/3),
- Türkiye'de iş yeri ve daimî temsilcisi bulunmayan mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticarî faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar (md. 30/5),
- Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar (md. 30/6),
- Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler (md. 30/7).

6.1. Birden Fazla Takvim Yılına Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Uğraşan Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Hakediş Ödemeleri

GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri, KVK'nın 30/1-a maddesi uyarınca vergi kesintisine tabidir.

Yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili düzenlemeler, GVK'nın 42-44'üncü maddelerinde yer almaktadır. Kanun'un 42'nci maddesinde; birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zararın işin bittiği yıl kati olarak tespit edileceği ve tamamının o yılın geliri sayılarak mezkur yıl beyannamesinde gösterileceği hükme bağlanmıştır. Yapılan bir işin, GVK'nın 42'nci maddesi kapsamında değerlendirilebilmesi için;

- Yapılan işin inşaat ve onarım işi olması,
- Yapılan işin birden fazla takvim yılına sirayet etmesi,
- İşin taahhüde bağlı olarak yapılması,

gerekmektedir.

İnşaat ve onarma işinin taahhüde bağlı olarak yapılmasından kasıt ise; inşaat işinin başkası hesabına, bir taahhüt gereği ve sözleşme kapsamında "taahhüt şeklinde" yapılmasıdır.

Hakediş ödemeleri üzerinden, hakediş bedelinin % 3'ü oranında **(2009/14593 sayılı BKK ile belirlenen oran)** vergi kesintisi yapılması gerekir.

Diğer taraftan, KVK 15.madde ile ilgili hükümlerin yer aldığı bölümde açıklandığı üzere, 18.04.2013 tarih ve 28622 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 6456 sayılı "Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" ile Gelir Vergisi Kanununa geçici 84.madde hükmü uyarınca, Avrupa Birliği organları ile akdedilen anlaşmalar çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin hakediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

6.2. Serbest Meslek Kazançları

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde etmiş oldukları serbest meslek kazançları Kanunun 30/1-b maddesi uyarınca vergi kesintisine tabidir.

Ancak daha önce de belirtildiği gibi, söz konusu kazançlar Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilmesi halinde ticari kazanç kapsamında değerlendirileceğinden vergi kesintisine tabi olmayacaktır. Konu ile ilgili bir örnek özelge aşağıda yer almaktadır.⁹²

“(…)

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “Dar mükellefiyette vergi kesintisi” başlıklı 30’uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumlara yapılan hangi ödemelerin bu madde kapsamında kurumlar vergisi tevkifatına tâbi tutulacağı belirlenirken, dar mükellefiyete tâbi kurumların elde ettiği kazanç ve irat unsurunun niteliği göz önünde bulundurulmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumlara yapılan ticari kazanç ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağına dair hüküm bulunmadığından, ihracatlarınıza aracılık eden yurt dışında mukim tüzel kişilere Şirketinize verdikleri müşteri bulma hizmeti karşılığında yapacağınız komisyon ödemeleri üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapmanıza gerek bulunmamaktadır.

Ayrıca, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun “Vergi Tevkifatı” başlıklı 94’üncü maddesi içeriğinde de, ihracatlarınıza aracılık eden yurt dışında mukim gerçek kişilere Şirketinize verdikleri müşteri bulma hizmeti karşılığında yapacağınız komisyon ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmasını gerektiren bir düzenleme mevcut değildir.”

Öte yandan, Kanun lafzında vergi kesintisinin tabi olduğu unsur “serbest meslek kazancı” olarak belirtilmekle beraber; Kanun’un 30/11’inci maddesinde; yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratların gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, kesinti matrahı tespit edilirken, dar mükellef kurumun elde etmiş olduğu safi serbest meslek kazancı dikkate alınmayacak, bu kurumlara yapmış oldukları serbest meslek faaliyeti nedeni ile yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Ayrıca, dar mükellef kurumların sadece Türkiye’de elde etmiş oldukları kurum kazançları vergiye tabi olduğundan, bu kurumlara serbest meslek faaliyeti nedeniyle yapılan ödemelerin vergi kesintisine tabi tutulup tutulmayacağının belirlenmesinde kazancın

⁹² İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 24.04.2008 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK-30/8041-8251 sayılı özelgesi.

Türkiye’de elde edilmiş sayılıp sayılmayacağının tespiti önem taşımaktadır. Aşağıda konu ile ilgili bir özelge yer almaktadır.

Hollanda’da yerleşik bir firmadan alınan eğitim hizmeti karşılığında bu firmaya yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı⁹³

“(…)

Bu hükümlere göre, Hollanda’da mukim firmanın Türkiye’de işyerinin olmaması, hizmetten yurtdışında faydalanılması ve söz konusu firma tarafından verilecek hizmetin ticari kazanç kapsamında bir faaliyet olması sebebiyle, Hollanda’da mukim firmadan yurtdışında alınan eğitim hizmeti nedeniyle, bu şirkete yapılan ödemelerden yukarıda açıklanan ilgili ülke ile yapılan anlaşmanın 7’nci maddesinin 1. fıkrası hükmüne göre, bankaca kurumlar vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.”

Diğer taraftan, KVK 15.madde ile ilgili hükümlerin yer aldığı bölümde açıklandığı üzere, 18.04.2013 tarih ve 28622 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan 6456 sayılı "Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile Gelir Vergisi Kanununa geçici 84.madde hükmü uyarınca, Avrupa Birliği organları ile akdedilen anlaşmalar çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

6.2.1. Serbest Meslek Kazançlarından Yapılacak Vergi Kesintisinin Oranı

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde etmiş oldukları serbest meslek kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisinin oranı aşağıdaki gibidir (2009/14593 sayılı BKK ile belirlenen oranlar).

- Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5,
- Diğer serbest meslek kazançlarından %20.

6.2.2. Serbest Meslek Kazançlarından Yapılacak Vergi Kesintisinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Karşısındaki Durumu

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin anlaşmaya taraf olan ülkelere hangisi tarafından vergilendirileceğine ilişkin hükümler yer almaktadır.

Söz konusu gelirlerin vergilendirilmesi ülkelere göre değişiklik göstermektedir. Bazı anlaşmalarda diğer devlette sabit bir yer veya 183 gün süre ile icra edilecek serbest meslek faaliyetleri bu diğer devlette vergiye tabi tutulur iken; bazı anlaşmalarda ödemenin diğer devlet mukimi tarafından yapılması; bazı anlaşmalarda ise, örneğin Almanya’da, ödemenin diğer devletin mukimi olmayan bir kişi tarafından yapılması durumunda vergileme hakkı diğer devlete geçmektedir. Yine bazı anlaşmalarda hizmet diğer devlette icra edilmezse veya faaliyet süresi 183 günden daha az sürse bile diğer devletin vergileme hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla konu ile ilgili yapılacak değerlendirmede, her bir anlaşma hükmünün ayrı ayrı dikkate alınması gerekir.⁹⁴

⁹³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 03.11.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7246-20888 sayılı özelgesi.

⁹⁴ www.gib.gov.tr, Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları

Bu nedenle, Türkiye’de serbest meslek kazancı elde eden dar mükellef kurumların mukimi olduğu ülkelerle imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunması halinde, anlaşma hükümlerine göre yapılan serbest meslek faaliyetinden elde edilen gelirin hangi ülke tarafından vergilendirileceğinin belirlenmesi ve eğer Türkiye’de vergilendirilmesi gerekiyorsa vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. Konu ile ilgili aşağıda özetler yer almaktadır.

Örnek Özelge: Kurulum ve montaj hizmetleri karşılığı olarak dar mükellef kurumlara nakden ve hesaben yapılan ödemelerde vergi kesintisi⁹⁵

“(...)

Bu hükümlere göre; dar mükellef kurumlarca, çeşitli projeler kapsamında montaj ve kurulum hizmetleri için Türkiye’ye gönderilen montörler vasıtasıyla elde edilen gelirlerin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda; Almanya mukimi dar mükelleflere serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumlularının, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye’de bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmadığını bilme imkanına sahip olmadıklarından, söz konusu ödemeler üzerinden 10.12.2003 tarih ve 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %22 oranında vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

Faaliyetin icra edildiği takvim yılı itibarıyla dar mükellef konumundaki Almanya mukimi kurumun Türkiye’de 183 günden az bir süre kalması durumunda, vergi sorumlusu tarafından tevkif edilerek vergi dairesine yatırılan vergilerin iadesi için, Almanya teşebbüsünün veya temsilcisinin düzeltme zamanaşımı süresi içinde tevkifatın ödendiği vergi dairesine iade talebinde bulunması gerekmektedir.

Buna göre; Şirketinizce, Almanya mukimi dar mükellef kurum olan ... firmasına montaj ve kurulum hizmetleri karşılığında nakden ve hesaben yapılacak ödemelerin gayrisafi tutarları üzerinden yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda 10.12.2003 tarih ve 2003/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %22 oranında vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Ancak dar mükellef kurum olanfirmasınca Türkiye’de bir takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde toplam 183 günden az bir süre kalındığının belirlenmesi durumunda, vergilendirme döneminin sonunda vergi sorumlusu tarafından kesilen vergilerin iadesini talep etmesi mümkün bulunmaktadır.”

Örnek Özelge: İspanya’da mukim firmanın Türkiye’de vermiş olduğu hizmete ilişkin yapılan ödemeler nedeniyle vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı⁹⁶

“(...)

Bu hükümlere göre; firmanıza doğalgaz boru hattı bağlantısı için İspanya’nın firmasından alınan işçilik hizmetinin serbest meslek faaliyeti olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye’de faaliyette bulunacak olan İspanya’da mukim firmadan alınacak işçilik hizmetine yapılan ödemelerin Türkiye’de vergilendirilmesi için yukarıda bahsedilen iki koşuldan birinin yerine getirilmesi yeterlidir. Bir başka ifadeyle; İspanya firmasının Türkiye’de icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri gelirlerin Türkiye’de vergilendirilebilmesi için;

⁹⁵ Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08.11.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01.KV.06.50/93 sayılı özelgesi.

⁹⁶ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 11.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7346-23996 sayılı özelgesi.

a) İspanya firmasının bu faaliyeti icra etmek üzere Türkiye’de işyerine sahip olması veya,

b) İspanya firmasının personeli tarafından Türkiye’de icra edilen faaliyetin süresinin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşması gerekmektedir.

Türkiye’de icra edilmeyen serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de vergilendirilmesi mümkün olmadığı gibi; Türkiye’de bu faaliyeti yürütmek için personel gönderen İspanya firmasının Türkiye’de işyerinin bulunmaması ve faaliyetin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşmaması halinde de Türkiye’de vergileme yapılmayacaktır. Ancak, bunun için anılan firmanın İspanya’da mukim olduğu bu kazançları üzerinden İspanya’da vergilendirildiğini belgeleyen ve İspanya yetkili makamlarının onay ve imzasını taşıyan belgenin ve Türkçe tercümesinin noterce veya İspanya’daki Türk Konsolosluklarınca tasdikli bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı ile bir örneğinin de Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı’na göndermesi gerekmektedir.

İspanya firmasının personelinin Türkiye’de serbest meslek faaliyeti icrası için kaldığı süre herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşarsa veya bu firmanın bu faaliyeti Türkiye’de icra etmek üzere bir işyerinin bulunması halinde yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca yapılan ödemelerin gayri safi tutarı üzerinden %22 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.”

Örnek Özelge: Yurt dışından alınan mühendislik ve bakım hizmetleri karşılığı yapılan ödemelere uygulanacak vergi kesintisi⁹⁷

“(…)

Bu hüküm ve açıklamalara göre ithal ettiğiniz makine , techizat ve yedek parçaların bakım ve servis hizmetleri kapsamında gerektiğinde yurt dışında mukim firmalardan serbest meslek faaliyeti niteliğinde aldığınız mühendislik ve bakım hizmetleri karşılığı nakden veya hesaben yapacağınız ödemeler üzerinden %20 oranında sorumlu sıfatıyla tevkifat yapılması gerekmektedir.

Ancak ödeme yapılan yabancı ülke mukimi firmaların mukimi bulunduğu devletle Türkiye Cumhuriyeti arasında akdedilmiş bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunması halinde konuya ilişkin anlaşma hükümlerinin dikkate alınmasının gerekeceği hususu ise tabiidir.”

Örnek Özelge: Romanya’da mukim firmanın Türkiye’de vermiş olduğu teknik hizmete ilişkin yapılan ödemeler nedeniyle vergi kesintisi yapıp yapılamayacağı⁹⁸

“(…)

Romanya firmasının Türkiye’de serbest meslek faaliyeti icrası için kaldığı sürenin bir yılda veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla olması veya bu firmanın bu faaliyeti icra etmek üzere Türkiye’de firmanızın işyeri kullanması halinde yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar uyarınca yapılan ödemelerin gayri safi tutarı üzerinden (işçilerin konaklama ve barınma masrafları dahil) %22 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.”

6.3. Gayrimenkul Sermaye İratları

⁹⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 28.03.2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7529-5940 sayılı özelgesi.

⁹⁸ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.11.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7321-22221 sayılı özelgesi.

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde etmiş oldukları gayrimenkul sermaye iratları Kanunun 30/1-c maddesi uyarınca vergi kesintisine tabidir.

Ancak, gayrimenkul sermaye iradının Türkiye’de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kazancın tespitinde ticari kazanç hükümleri geçerli olacağından vergi kesintisi söz konusu olmayacaktır.

Örnek :

Dar mükellefiyet (X) Kurumunun Türkiye’deki şubesinin aktifine kayıtlı gayrimenkulün kiralananmasından elde edilen kazanç ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır. Söz konusu gayrimenkulün yabancı kurumun Türkiye’deki şubesinin değil de ana merkezinin aktifine kayıtlı olması halinde ise elde edilen kazanç nevi itibarıyla gayrimenkul sermaye iradı sayılacağından kira ödemesinde bulunan kişi veya kurum tarafından yapılan ödeme üzerinden Kanunun 30/1-c maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

6.3.1. Gayrimenkul Sermaye İratlarından Yapılacak Vergi Kesintisinin Oranı

Dar mükellef kurumların Türkiye’de elde etmiş oldukları gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisinin oranı aşağıdaki gibidir (**2009/14593 sayılı BKK ile belirlenen oranlar**).

- Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından **%1**,
- Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından **%20**.

6.3.2. Gayrimenkul Sermaye İratlarından Yapılacak Vergi Kesintisinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Karşısındaki Durumu

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre, gayrimenkullerin kiraya verilmesinden elde edilen gelirler, anlaşmaların “Gayrimenkullerden Elde Edilen Gelirler” başlıklı 6’ncı maddesi uyarınca **gayrimenkulün bulunduğu devlette** ve bu devletin iç mevzuatı uyarınca vergiye tabi tutulmaktadır.

Öte yandan, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, gemiler, vapurlar ve uçakların gayrimenkul varlık olarak sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle söz konusu araçların kiralananması karşılığı yapılan ödemelerin kira ödemesi olarak değil, gayrimaddi hak ödemesi olarak değerlendirilmesi ve yapılacak vergi kesintisinin KVK’nın 30/2’nci maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Örnek Özelge: Yurt dışından kiralanan gemiler için yapılan kira ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı⁹⁹

“(…)

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizce, uluslararası, limanlararası ve bir ayağı Türk limanlarından olmak üzere ithal ve ihraç yüklerin taşınması amacıyla yıllık olarak yabancı ülke mukimlerinden kiralayacağınız gemilerden dolayı yapacağınız kira ödemelerinin gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi ve yapılacak ödemeler

⁹⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-... sayılı özelgesi.

üzerinden tarafınızdan sorumlu sıfatıyla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30. maddesine göre tevkifat yapmanız gerekmektedir.

(...)

Diğer taraftan, söz konusu hususların vergilendirilmesi sırasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının da dikkate alınması gerekeceği tabiidir.”

Örnek Özelge: Yurt dışında ödenen fuarlara katılım payı ve stand kiralalarından vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı¹⁰⁰

“(…)

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kanuni ve/veya iş merkezi yurt dışında bulunan firmaların Türkiye’de işyerinin olmaması, hizmetten yurt dışında yararlanılması ve söz konusu yurt dışındaki firmalar tarafından verilen komisyonculuk hizmeti ve yine yurt dışındaki fuarı düzenleyen firmalara ödenen fuara katılım payı ile bu firmaların stant kiralama faaliyeti ticari kazanç kapsamında bir faaliyet olduğundan bu faaliyetler kapsamında yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır.”

6.4. Menkul Sermaye İratları

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde, dar mükellef kurumların elde edecekleri kâr payları hariç diğer menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması öngörülmüştür.

KVK’nın geçici 1’inci maddesinin ikinci fıkrasında da Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67’nci maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulmuş kazanç ve iratlar üzerinden, bu Kanun uyarınca ayrıca kesinti yapılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67’nci maddesinde ise aynı Kanun’un 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları ile (1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden %15 oranında kesinti yapılacağı hükme bağlanmıştır. Bu gelirlere ilişkin kesintiler 2006/10731, 2009/14594 ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları’nda yer alan oranlarda yapılacaktır.

Buna göre, her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve repo gelirleri üzerinden Gelir Vergisi Kanunu’nun geçici 67’nci maddesi hükmü uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirlerden 2011/1854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişik 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 29/6/2011 tarihinden itibaren

- Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden %10,
- Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %7,
- Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %3,
- Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0

¹⁰⁰ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01.11.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7254-20795 sayılı özelgesi.

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, her nevi alacak faizlerinden, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren

- Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) %0,
- Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizler üzerinden %1,
- Katılım bankaları tarafından ödenen kâr payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden %5,
- Diğerlerinden %10
-

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Ayrıca, bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizler üzerinden yapılacak vergi kesintisi uygulamasında, bahse konu kredi temini işlemlerine yönelik sözleşmelerin Kararnamenin yürürlük tarihi olan 3/2/2009 tarihinden önce düzenlenmiş olması halinde ödenecek faiz tutarlarının, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı dikkate alınmak üzere vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (10) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından yani her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedellerinden anılan Karar uyarınca %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponlarının satışından elde edilen gelirler, İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar GVK'nın geçici 67'nci maddesi kapsamında olmadığından, dar mükellef kurumların bu kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi KVK'nın 30'uncu maddesi hükmüne istinaden gerçekleştirilecektir.

Öte yandan söz konusu kazançlar üzerinden yapılacak vergi kesintisine ilişkin olarak Bakanlar Kurulu'nca oran belirlenmesi yapılmamıştır. Bu nedenle, bu iratlar üzerinden yapılacak vergi kesintisinde, Kanun maddesinde genel kesinti oranı olarak belirlenen **%15** oranının dikkate alınması gerekir.

6.5. Gayrimaddi Hakların Satış, Devir ve Temlik

KVK'nın 30'uncu maddesinin 2'nci fıkrasında, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın dar mükellef kurumların telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi haklarının satışı, devir ve temlik karşılığında nakden

veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedellerin, nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisine tabi tutulacağı hükme bağlanmıştır.

6.5.1. Gayrimaddi Hakların Satış, Devir ve Temlik Nedeniyle Yapılacak Vergi Kesintisinin Oranı

Söz konusu bedeller üzerinden yapılacak vergi kesintisinin oranı 2009/14593 sayılı BKK ile %20 olarak belirlenmiştir.

6.5.2. Gayrimaddi Hakların Satış, Devir ve Temlik Nedeniyle Yapılacak Vergi Kesintisinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Karşısındaki Durumu

Ülkemizin akdettiği bütün anlaşmalarda gayrimaddi hak bedellerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde vergileme hakkı, oran sınırlaması olmaksızın bu tür gelirleri elde edenlerin mukim olduğu Devlete bırakılmıştır. Ancak, bu tür gelirler elde edildikleri Devlette de (kaynak Devlet) anlaşmalarda belirtilen oranları geçmeyecek şekilde vergiye tabi tutulmaktadırlar. Anlaşmalarda yer alan vergi oranları vergilemede yapılacak maksimum oranı ifade etmekte olup, bu oranlar hiçbir şekilde aşılmayacaktır. Ancak, anlaşmalara taraf Devletlerin iç mevzuatlarında bu tür gelirler için veya anlaşmalarda ele alınan diğer gelir unsurları için daha düşük bir vergi oranı uygulanıyor ise bu durumda anlaşmalarda yer alan oranlar değil, mükellefin lehine olan bu düşük oranlar uygulanmaktadır.¹⁰¹

Daha önce de belirtildiği gibi Türkiye 80 ülke ile çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalamış¹⁰² olup, bu anlaşmaların tamamına yakınında gayrimaddi hak bedelleri üzerinden kaynak Devlet tarafından alınacak vergi oranı %10 olarak belirlenmiştir.¹⁰³

Öte yandan, daha önce de belirtildiği gibi, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında, gemiler, vapurlar ve uçakların gayrimenkul varlık olarak sayılmayacağı hüküm altına alınmış olup; bu nedenle söz konusu araçların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerin gayrimaddi hak ödemesi olarak değerlendirilmesi ve yapılacak vergi kesintisinin bu madde kapsamında gerçekleştirilmesi gerekir.

Örnek Özelge: İngiltere’den kiralanan helikopter için ödenen bedelden ne oranda tevkifat yapılacağı¹⁰⁴

“(…)

Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelinin elde edildiği Devlet de, diğer Devlet mukimine ödenen bu bedelin gayrisafi tutarının %10’unu aşmamak üzere vergileme hakkına sahiptir. Ancak, iç mevzuatımızda gayrimaddi hak bedelleri için [Bakanlar Kurulu tarafından henüz bir düzenleme yapılmadığından ve 30/8 maddesi ile arttırma olanağı tanınan üst sınırı aşmamak üzere (2x%15=%30)] 10.12.2003 tarihli ve 2003/6575 ile 2003/6577 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları ile öngörülen %25 oranında tevkifat yerine Anlaşma’da belirtilen %10 oranının uygulanabilmesi için Birleşik Krallık’ta faaliyet gösteren firmanın Türkiye’de, Anlaşma’nın “İşyeri”ni düzenleyen 5.

¹⁰¹ Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Vergilendirme Esasları, “www.gib.gov.tr”

¹⁰² Türkiye’nin bugüne kadar akdettiği ve halen yürürlükte olan anlaşmaların listesi ve Türkçe metinleri Gelir İdaresi Başkanlığı’nın “www.gib.gov.tr” adresli internet sitesinde yer almaktadır.

¹⁰³ Diğer Devlet kaynaklı elde edilen temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri için bu diğer Devlette alınacak maksimum vergi oranlarına ilişkin bilgiler Gelir İdaresi Başkanlığı’nın “www.gib.gov.tr” adresli internet sitesinde listeler halinde yer almaktadır.

¹⁰⁴ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7244-17823 sayılı özelgesi.

maddesi çerçevesinde bir işyerinin olmaması ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz tarafından İngiltere’de yerleşik bir havacılık şirketinden kiralanacak olan helikopter için ödenecek gayrisafi bedel üzerinden çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri gereğince %10 oranında tevkifat yapılması gerekir.”

Örnek Özelge: İngiltere’de yerleşik bir firmadan alınan uluslararası finans piyasaları bilgilendirme hizmeti karşılığında bu firmaya yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı¹⁰⁵

“(…)

Bu hükümlere göre, İngiltere’den alınan ve Türkiye’de faydalanan uluslararası finans piyasaları bilgilendirme hizmeti nedeniyle ödenen bedel ile bu bilgilendirme sistemi için alınan terminale ödenen bedel, ticari kazanç kapsamında değerlendirilecek olup, yukarıda açıklanan ilgili ülke ile yapılan anlaşmanın 7’nci maddesinin 1. fıkrası hükmüne göre, İngiltere’de mukim firmanın Türkiye’de bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmaması nedeniyle, söz konusu ticari kazanç, İngiltere’de vergilendirileceğinden, bu firmaya yapılan ödemeler üzerinden, bankaca kurumlar vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Ancak, dar mükellef kurumca bankaya temin edilen bilgilendirme sistemi için alınan terminalle birlikte kullanılacak olan teknik programa ödenen bedel ile özel monitöre ödenen bedel, söz konusu anlaşmanın 12. maddesinin 3. fıkrası kapsamında gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilecek olup, bu bedel üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinde belirlenmiş oran yerine, anılan ülke ile ülkemiz arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 12. maddesinin 2. fıkrası gereğince gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının % 10’u oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekir.”

Örnek Özelge: Yurt dışından ithal edilen bilgisayar yazılımları için ödenen bedeller üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı¹⁰⁶

“(…)

Bu düzenlemeler çerçevesinde,

-Şirketiniz tarafından yurt dışında mukim firmalardan piyasada bulunan hazır paket programların alınarak üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan işletmenizde kullanılması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç,ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

- “Copyright” kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb.gibi haklarının satın alınması halinde, şirketiniz tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup, yurt dışında mukim firmaya yapılacak söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinden 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

-Yurt dışında mukim firmalara, şirketinizde kullanılmak üzere daha önce piyasada bulunmayan bir bilgisayar programının özel olarak hazırlanması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı niteliği

¹⁰⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 31.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7201-20686 sayılı özelgesi.

¹⁰⁶ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 01.08.2007 tarih ve B.B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-320.Muk-45-14433 sayılı özelgesi.

taşıyacağından, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.”

Örnek Özelge: İngiltere’de yerleşik bir firma tarafından geliştirilen elektronik ortamda çalışacak sistem üzerinde gerçekleşen işlemler nedeniyle ve bu işlemlerin yürütülmesi amacıyla temin edilecek server ve terminal bedelleri için bu firmaya yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılıp yapılmayacağı¹⁰⁷

“(…)

Bu hükümlere göre, kullanılması planlanan ve özellikle yabancı piyasalarda döviz alım satımına ilişkin en iyi alıŖ/satıŖ fiyatlarının takip edildiği ve istenildiği zaman işlem yapılabilecek olan sisteme ilişkin olarak işlem adedine göre belirlenecek bedel ile belirli bir adede kadar olan sabit bedel, söz konusu anlaşmanın 12. maddesinin 3. fıkrası kapsamında gayrimaddi hak bedeli olarak değerdendirilecek olup, bu bedel üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesinde belirlenmiŖ oran yerine, anılan ÷lke ile ÷lkemiz arasında imzalanan çiftte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 12. maddesinin 2. fıkrası gereğince gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının % 10’u oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapmanız gerekir.”

Örnek Özelge: Yurt dışından ithal edilen muhasebe programları (SAP) için ödenen bedeller üzerinden tevkifat yapılıp yapılmayacağı¹⁰⁸

“(…)

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Ŗirketinizce yurt dışından ithal edilen muhasebe programları (SAP) için yapılan ödemeler gayrimaddi hak bedeli niteliğinde olduğundan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 30’uncu maddesinin ikinci fıkrası hükmü ve 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı gereğince ödemelerin gayrisafi miktarı üzerinden %20 oranında tevkifat yapmanız gerekmektedir.

Ayrıca, tevkifat yapılırken yabancı devletlerle yapılan çiftte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarının da dikkate alınmasının gerekeceği de tabiidir.”

Örnek

Özelge:

Franchise sözleşmesinin süresinden önce sona erdirilmesi halinde sözleşme ve düzenlenen fatura gereği ödenen tazminat mahiyetindeki bedelin vergilendirilmesi¹⁰⁹

“(…)

Bu hüküm ve açıklamalara göre gayrimaddihak niteliğindeki franchising sözleşmesinin süresinden önce sona erdirilmesi nedeniyle ödenen söz konusu sözleşme kapsamında sağlanan hakkın kullanılmaması bedelininde gayrimaddi hak kapsamında değerdendirilerek yurt dışında mukim firmaya yapacağınız bu ödemelerin %25 oranında tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.”

Örnek Özelge: Yurt dışında yerleşik bir firma tarafından İnternet üzerinden verilen Türkiye otomobil pazarı hakkındaki bilgiler için yapılan ödemeler üzerinden kesinti yapılıp yapılmayacağı¹¹⁰

¹⁰⁷ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7245-20507 sayılı özelgesi.

¹⁰⁸ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 02.04.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-320.Muk-33-4950 sayılı özelgesi.

¹⁰⁹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 20.12.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7367-25116 sayılı özelgesi.

¹¹⁰ Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08.05.2007 tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-50-7532 sayılı özelgesi

“(…)

Bu hüküm ve açıklamalara göre, firmanızın İngiltere’de yerleşik bir firma tarafından web tabanlı oluşturulmuş, 7 gün 24 saat açık ve güncel olan bir uygulama aracılığı ile internet ortamında Türkiye otomobil pazarı hakkında bilgi alması karşılığında ilgili firmaya ödediği bedeller söz konusu anlaşmanın 12 nci maddesinin 3 üncü fıkrası kapsamında gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilecektir.

Buna göre, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca belirlenen oran yerine, anılan ülke ile ülkemiz arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının 12 nci maddesinin 2 nci fıkrası gereğince % 10 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekir.”

Örnek Özelge: Yurtdışındaki film şirketine ödenen telif ücretlerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı¹¹¹

“(…)

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... Ltd. Şti tarafından yurtdışındaki film şirketine fatura karşılığı yapılan telif ödemelerinden, 2006/6575 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 10 no.lu fıkrası gereğince %25 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekir.

Ancak, söz konusu tevkifat uygulamasında, ödeme yapılan yabancı kurumun mukimi olduğu ülke ile ülkemiz arasında mevcut bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması bulunması halinde ise, anlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerekeceği tabiidir.”

6.6. Kâr Payları

KVK’nın 30’uncu maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca; tam mükellef kurumlar tarafından,

- Türkiye’de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara,
- Kurumlar vergisinden muaf olan dar mükellef kurumlara,

dağıtılan ve GVK’nın 75’inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları vergi kesintisine tabidir.

Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyet gösteren dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden ise kesinti yapılmayacaktır.

Öte yandan, kurumlarca kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmayacaktır.

Kâr payları üzerinden yapılacak olan vergi kesintisinde dağıtıma konu edilen kârın, istisna kazanç kaynaklı olup olmamasının önemi bulunmamaktadır. Bununla beraber, KVK’nın 15’inci maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan ve Kanun’un 5’inci maddesinin (1-d) bendinde yazılı, yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kazançlardan 30’uncu madde uyarınca ayrıca bir vergi kesintisi yapılmayacaktır.

6.6.1. Dağıtılan Kâr Payı Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisinin Oranı

¹¹¹ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 15.12.2006 tarih ve .07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-30-7355-24752 sayılı özelgesi.

Dar mükellef kurumlara veya kurum statüsünde olup kurumlar vergisinden muaf tutulmuş bulunan yabancı kurumlara dağıtılan kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisinin oranı 2009/14593 sayılı BKK ile %15 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, Kanun'un 30'uncu maddesinin (4) numaralı fıkrasında; Kanun'un 5'inci maddesinin (1-c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranının, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanan oranın yarısını aşamayacağı belirtilmiştir.

KVK'nın istisna kazançlara ilişkin 5'inci maddesinin (1-c) bendinde; kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ayrıca, anılan bentte belirtilen tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin Kanun'un 5'inci maddesinin (1-b) bendinde yer alan şartları taşıyan iştirak kazançları da kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. KVK'nın 5'inci maddesinin (1-b) bendinde yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin istisna düzenlemesi yer almaktadır.

Buna göre; kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin,

- KVK'nın 5. maddesinin (1-b) maddesinde düzenlenen istisna kazançlarının veya,
- KVK'nın 5. maddesinin (1-c) maddesinde düzenlenen istisna kazançlarının

dağıtımına konu edilmesi halinde, Kanunun 30. maddesi kapsamında uygulanacak vergi kesintisinin oranı 2009/14593 sayılı BKK ile belirlenen oranın yarısı olan %7,5 olacaktır.

Örnek :

KVK'nın 5/1-c maddesinde sayılan nitelikleri taşıyan tam mükellef (A) A.Ş.'nin 2013 hesap döneminde elde etmiş olduğu toplam kurum kazancı 10.000.000 TL olup, bu kazancın 1.000.000 TL'lik kısmı Kanunun 5/1-c maddesinde düzenlenen yurt dışı iştirak hissesi satış kazançlarından, 2.000.000 TL'lik kısmı ise Kanunun 5/1-b maddesinde düzenlenen yurt dışı iştirak kazançlarından oluşmaktadır.

(A) A.Ş. istisna kaynaklı toplam 3.000.000 TL tutarındaki kazancını dağıtım kararı almış olup, söz konusu kazancın yarısı şirketin %50 paylı ortağı olan ve İngiltere'de mukim (X) Ltd. Şirketine aktarılmıştır.

Örnekteki verilere göre, dar mükellef (X) kurumuna dağıtılan kâr payı üzerinden yapılması gereken vergi kesintisinin oranı %7,5'tir.

6.6.2. Kâr Payları Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisinin Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Karşısındaki Durumu

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında kâr payları (temettülerin) vergilendirilmesinde vergileme hakkı, geliri elde edenin mukim olduğu Devlete bırakılmıştır. Ancak, bu gelirler elde edildikleri Devlette de (kaynak Devlet) anlaşmalarda belirtilen oranları geçmeyecek şekilde vergiye tabi tutulmaktadırlar. Anlaşmalarda, kâr payını elde eden kurumun, kâr payını dağıtan kurumun sermayesine iştirak oranına göre oran sınırlamaları belirlenmiştir. Örneğin, Türkiye ile İngiltere arasında imzalanan Anlaşmaya göre, iştirak oranı %25'ten fazla ise vergi oranı %15; iştirak oranı %25'ten az ise vergi oranı %20 olarak belirlenmiştir. Daha önce de belirtildiği gibi, anlaşmalarda yer alan vergi oranları vergilemede yapılacak maksimum oranı ifade etmektedir.¹¹²

Örnek Özelge: Türkiye’de mukim şirketin Japonya’da mukim ortağına dağıttığı kar payları üzerinden yapılacak vergi kesintisinin oranı¹¹³

“(…)

Diğer taraftan, 13.11.1994 tarih ve 22110 sayılı Resmi gazete’de yayımlanan “Türkiye Cumhuriyeti İle Japonya Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması” 01.01.1995 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır. Söz konusu Anlaşmanın 10.maddesinde,

“Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu temettüler, ödemeyi yapan şirketin mukimi olduğu Akit Devletçe de kendi mevzuatına göre vergilendirilebilir; ancak, temettü elde eden kişi temettünün gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi aşağıdaki oranları aşmayacaktır:

a) Temettü elde eden, kar dağıtımına ilişkin hesap döneminin bitiminden hemen önceki 6 aylık mukim şirketin süre içinde, temettü ödeyen şirketin hisselerinin en az yüzde 25’ini elinde tutan bir şirket ise gayrisafi temettü tutarının yüzde 10’u;

b) Tüm diğer durumlarda gayrisafi temettü tutarının % 15’i.

Bu fıkra hükümleri, bünyesinden temettü ayrılan şirket kazancının vergilemesine etki etmeyecektir.

3. Bu maddede kullanılan “temettü” terimi, hisse senetlerinden, kurucu hisse senetlerinden veya diğer haklardan veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri, bunun yanı sıra dağıtımı yapan şirketin mukimi olduğu Akit Devletin vergileme mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer kurum haklarından elde edilen gelirleri kapsar....” hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz tarafından %99 hisseyle ortağınız olan Japonya’da mukim Co. Ltd. ye dağıtılan kar paylarının gayri safi tutarının %10’u oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.”

6.7. Sergi ve Panayırlarda Yapılan Ticari Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlar

KVK’nın 30’uncu maddesinin (5) numaralı fıkrasında, Türkiye’de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükelleflerin, yetkili makamların izniyle açılan sergi ve

¹¹² Diğer Devlet kaynaklı elde edilen temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri için bu diğer Devlette alınacak maksimum vergi oranlarına ilişkin bilgiler Gelir İdaresi Başkanlığı’nın “www.gib.gov.tr” adresli internet sitesinde listeler halinde yer almaktadır.

¹¹³ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın B.07.1.GİB.4.34.16.01/ KVK-30-... sayılı özeldes.

panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar üzerinden, kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

Söz konusu kazançlar üzerinden yapılacak vergi kesintisinin oranı, 2009/14593 sayılı BKK ile % 0 olarak belirlenmiştir.

6.8. Yıllık veya Özel Beyanname Veren Dar Mükellef Kurumların Menkul Sermaye İradı Sayılan Kazançlarından Ana Merkeze Aktarılan Tutarlar

KVK'nın 30'uncu maddesinin (6) numaralı fıkrasında, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir.

Buna göre, KVK uyarınca yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısmını, ana merkezlerine aktarmaları sırasında, aktardıkları bu tutarlar üzerinden vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.

Kesinti oranı, 2009/14593 sayılı BKK ile % 15 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde edilen kârı ana merkezlerine aktarmamaları halinde ise vergi kesintisi yapılmayacaktır.

6.9. Bakanlar Kurulunca İlan Edilen Ülkelerde Yerleşik Olan veya Faaliyette Bulunan Kurumlara Nakden veya Hesaben Yapılan veya Tahakkuk Ettirilen Her Türlü Ödemeler

KVK'nın 30'uncu maddesinin (7) numaralı fıkrasında, vergi cennetleriyle mücadele amacıyla getirilmiş özel bir hüküm yer almaktadır. Buna göre, zararlı vergi rekabeti uygulayan ülkelerde yerleşik kurumlara yapılan her türlü ödemeler üzerinden, Türkiye'deki kurum kazançlarının taşıdığı vergi yüküne yaklaşık oranda bir vergi kesintisi yapılması öngörülmektedir.

Yapılan düzenleme ile, vergi cenneti olarak nitelenen ülkelerde yerleşik gerçek veya tüzel kişilere çeşitli adlar altında yapılacak ödemelerin, Türkiye'deki vergi matrahlarını azaltmak amacıyla kullanılmasının önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu haliyle söz konusu hüküm, kontrol edilen yabancı kurumlarla ilgili düzenlemeye de paraleldir. Ancak, her iki düzenlemenin aynı yabancı kuruma uygulandığı durumlarda mükerrer vergilendirmeye yol açmamak için, vergi mahsuplarını düzenleyen maddede de özel bir hükme yer verilmiştir.

6.9.1. Uygulama Kapsamındaki Ülkeler

KVK'nın 30'uncu maddesinin (7) numaralı fıkrası uyarınca, Bakanlar Kurulu'na ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın %30 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Fıkranın (a) bendi uyarınca, emsaline uygun fiyatlarla satın alınan mal ve iştirak hisseleri için yapılan ödemeler, emsaline uygun fiyatlarla deniz ve hava ulaştırma araçlarının kiralanması için yapılan ödemeler ile yapılan işin tamamlanabilmesi bakımından zorunluluk arz eden geçiş ücreti, liman ücreti gibi ödemeler üzerinden yapılacak kesinti oranıyla ilgili olarak Bakanlar Kurulu'na bu oranı her bir ödeme türü, faaliyet konusu veya sektör itibarıyla ayrı ayrı belirleme, sıfıra kadar indirme veya kanuni seviyesine kadar çıkarma yetkisi verilmiştir.

Fıkra hükmüne göre, Bakanlar Kurulu'nca uygulama kapsamındaki ülkelerin belirlenmesi; kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkanı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle gerçekleştirilecektir.

Ancak Bakanlar Kurulu'nca, vergi kesintisi uygulaması kapsamında olan ülkeler konusunda henüz bir belirleme yapılmamıştır. Be nedenle, Bakanlar Kurulu'nca uygulama kapsamındaki ülkeler belirlenip ilan edilinceye kadar, KVK'nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrasına göre vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

6.9.2. Vergi Kesintisi Kapsamındaki Ödemeler

Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek olan ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlar ile tam mükellef kurumların söz konusu ülkelerde bulunan işyeri veya daimi temsilcilerine nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın vergi kesintisi kapsamındadır.

Dolayısıyla, söz konusu ülkelerde yerleşik olan veya buralarda faaliyette bulunan kurumlara ödenen kredi anaparası, tasfiye bakiyesi gibi değerler de vergi kesintisi kapsamındadır.

Söz konusu ödemelerin, uygulama kapsamı dışında olan bir ülke üzerinden yapılması halinde de vergi kesintisi uygulanacaktır. Ödemeye esas teşkil eden bir belgenin Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek ülkelerde düzenlenmesi, vergi kesintisi için yeterlidir.

6.9.3. Vergi Kesintisi Kapsamında Olmayan Ödemeler

KVK'nın 30'uncu maddesinin (7) numaralı fıkrasında yer alan düzenleme, sadece Bakanlar Kurulu'nca belirlenecek ülkelerde bulunanlara yapılan ödemeleri kapsamaktadır. Bu nedenle, bu ülkeler dışındaki ülkelere yapılan ödemeler fıkra hükmüne göre yapılacak vergi kesintisinin kapsamına girmemektedir.

Fıkranın (b) bendi hükmüne göre, uygulama kapsamındaki ülkelerdeki finans kuruluşlarından temin edilen borçlanmalara ilişkin ana para, faiz ve kâr payı ödemeleri ile sigorta ve reasürans ödemeleri üzerinden bu fıkra kapsamında vergi kesintisi yapılmayacaktır. Buna karşın, finans kuruluşları dışındakilere bu mahiyette yapılan ödemeler ise vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Sözü edilen finans kuruluşu, münhasıran finansman hizmeti veren, mukimi bulunduğu ülkenin mevzuatına göre finansal kaynak sağlamaya yetkili olan kuruluşları ifade etmektedir.

Ancak, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kuruluşlar bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere; bankalar, nakit akışı sağlayan varlıklara dayalı olarak yurt dışında ihraç edilen menkul kıymetler karşılığında uzun vadeli fon temin edebilmekte ve bu işleme konu olan bir akım veya varlık portföyü (ihracat alacakları, kredi kartı alacakları, çeklere dayalı akımlar, yurt dışı havale akımları, ipoteye dayalı konut, taşıt ve tüketici kredileri gibi) yalnız bu amaçla kurulan “Özel Amaçlı Kurumlara (SPV, SPC)” devredilebilmektedir. Söz konusu kurumlar ise bu akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymet ihracı yoluyla temin ettikleri fonları Türkiye’de kurulu bankalara kullanırmaktadırlar. Bu amaçla kurulan “Özel Amaçlı Kurum”lar da bu fıkra uygulamasında finans kuruluşu sayılacak olup bu kurumların sadece varlıklarını devraldıkları bankalara finansman temin etmesi finans kuruluşu olarak kabul edilmelerine engel teşkil etmeyecektir.

Bankaların, sekuritizasyon yöntemiyle finansman temin etmesi halinde, SPV’nin kuruluş sermayesi, ortaklık yapısı, yöneticileri, çıkarılan menkul kıymetlerin sayısı, ihraç edilen menkul kıymetlerin kimler tarafından hangi tutarda satın alındığı gibi bilgilerin, bankalar tarafından, SPV’nin menkul kıymet ihraç ettiği tarihten itibaren bir ay içinde, bu menkul kıymetlerin geri dönüşlerinin kimlere yapıldığının geri dönüşlerin tamamlandığı tarihten itibaren bir ay içinde birer yazı ile bağlı oldukları vergi dairelerine bildirilmesi gerekmektedir.

6.10. Dar Mükellef Kurumlarca Yapılan Türev İşlemlerde Vergi Kesintisi

6.10.1. Forward İşlemleri

Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar tarafından forward işlemlerinden elde edilen kazancın niteliği ticari kazanç olup bu kazançlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

6.10.2. Swap İşlemleri

6.10.2.1. Para Swapı

Türkiye’de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar tarafından para swap işlemlerinden elde edilen kazancın niteliği ticari kazanç olup bu kazançlar üzerinden KVK’nın 30’uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

6.10.2.2. Faiz Swapı

Türkiye’de bir işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar açısından faiz swapı işlemlerinden elde edilen kazanç alacak faizi olarak değerlendirilecek, KVK’nın 30’uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi gereğince vergi kesintisi yoluyla Türkiye’de vergilendirilecektir.

Anılan maddenin Bakanlar Kurulu’na verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca bu kapsamda, yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere

kredi veren kurumlara yapılacak faiz ödemeleri üzerinden %0, diğer kurumlara yapılacak faiz ödemeleri üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

Buna göre, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayan dar mükellefiyete tabi banka ve finans kurumlarının bu işlemlerden doğan kazançları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ve anılan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin (14) numaralı fıkrası uyarınca, yabancı banka ve finans kurumları dışında kalan ve Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumlar tarafından faiz swapı işlemlerinden elde edilen kazançların anılan madde uyarınca vergi kesintisine tabi olması durumunda, bu işlemlere yönelik olarak ayrıca Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

6.10.3. Opsiyon Sözleşmeleri ve Opsiyon Primi

Tezgah üstü piyasalarda gerçekleştirilen opsiyon sözleşmelerinde, dar mükellef bir kurum tarafından, gerek opsiyon sözleşmesinden gerekse opsiyon priminden elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve bu kazançlar üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Türkiye'de kurulu organize borsalarda gerçekleştirilen opsiyon sözleşmelerine ilişkin olarak izleyen bölümde yer alan açıklamaların dikkate alınması gerekecektir.

6.10.4. Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası İşlemleri

Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsası'nda gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67'nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında vergi kesintisine tabi olup bu gelirler üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı gibi dar mükellef kurumlar tarafından bu işlemler nedeniyle elde edilen gelirlerin özel beyanname ile beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır.

6.10.5. Aracı Kuruluş Varantları

Türkiye'de bir işyeri ve daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar tarafından, aracı kuruluş varantlarından elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve bu kazançlar üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 30'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

6.11. Dar Mükellef Kurumlara Yapılan Ödemelerde Vergi Kesintisine İlişkin Özet Tablo

Dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi hükmüne göre uygulanan vergi kesintisinin oranlarına ilişkin olarak yapmış olduğumuz açıklamaları aşağıda yer alan tablodaki gibi özetlemek mümkündür.

ÖDEME / KAZANÇ / İRAT	KESİNTİ ORANI / AÇIKLAMA
-----------------------	--------------------------

Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım İşleri İle Uğraşan Dar Mükellef Kuramlara Bu İşleri İle İlgili Olarak Yapılan Hakediş Ödemeleri		-Vergi kesintisine tabi. (KVK md. 30/1-a) -Kesinti oranı % 3 (2009/14593 sayılı BKK)
Serbest Meslek Kazançları		-Vergi kesintisine tabi. (KVK md. 30/1-b) -Kesinti oranı : (2009/14593 sayılı BKK) • Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5, • Diğer serbest meslek kazançlarından %20.
Gayrimenkul Sermaye İratları		-Vergi kesintisine tabi. (KVK md. 30/1-c) -Kesinti oranı : (2009/14593 sayılı BKK) • Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1, • Diğer gayrimenkul sermaye iratlarından %20.
Menkul Sermaye İratları	Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından sağlanan gelirler, mevduat faizleri, faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve repo gelirleri, Vadeli İşlem ve Opsiyon Borsasında gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri	2006/10731, 2009/14594 ve 2010/926 sayılı Bakanlar Kurulu Kararlarında ayrıntılı olarak yer almaktadır. (KVK md. 30/1-ç uyarınca ayrıca kesintiye tabi değil).
	Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikaları	-Vergi kesintisine tabi (KVK md. 30/1-ç) -Kesinti oranı 2011/1854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişik 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 29/6/2011 tarihinden itibaren • Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden %10, • Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %7, • Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %3, • Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0

	Her nevi alacak faizleri	-Vergi kesintisine tabi (KVK md. 30/1-ç) -Kesinti oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren • Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) %0, • Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizler üzerinden %1, • Katılım bankaları tarafından ödenen kâr payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden %5, • Diğerlerinden %10
	Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri	-Vergi kesintisine tabi (KVK md. 30/1-ç) -2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca %10
	Hisse Senetleri ve Tahvillerin Vadesi Gelmemiş Kuponlarının Satışından Elde Edilen Gelirler	-Vergi kesintisine tabi (KVK md. 30/1-ç) -Kesinti oranı % 15 (Maddede belirlenen genel kesinti oranı)
	İştirak Hisselerinin Sahibi Adına Henüz Tahakkuk Etmemiş Kar Paylarının Devir ve Temlik Karşılığında Alınan Para ve Ayınlar	-Vergi kesintisine tabi (KVK md. 30/1-ç) -Kesinti oranı % 15 (Maddede belirlenen genel kesinti oranı)
	Her Çeşit Senetlerin İskonto Edilmeleri Karşılığında Alınan İskonto Bedelleri	-Vergi kesintisine tabi (KVK md. 30/1-ç) -Kesinti oranı % 10 (2006/11447 sayılı BKK)

	Faiz swapı işlemleri	-Vergi kesintisine tabi (KVK md. 30/1-ç) -Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlara yapılacak faiz ödemeleri üzerinden %0, diğer kurumlara yapılacak faiz ödemeleri üzerinden %10. (2009/14593 sayılı BKK)
	Gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik	-Vergi kesintisine tabi (KVK md. 30/2) -Kesinti oranı % 20 (2009/14593 sayılı BKK)
	Tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir iş yeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan kâr payları	-Vergi kesintisine tabi (KVK md. 30/3) -Kesinti oranı % 15 (2009/14593 sayılı BKK) (Kanunun 30. maddesinin (4) numaralı fıkrasında; Kanunun 5. maddesinin (1-c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesintinin oranı %7,5)
	Sergi ve panayırılarda yapılan ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar	-Vergi kesintisine tabi (KVK md. 30/5) -Kesinti oranı % 0 (2009/14593 sayılı BKK)
	Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların menkul sermaye iradı sayılan kazançlarından ana merkeze aktarılan tutarlar	-Vergi kesintisine tabi (KVK md. 30/6) -Kesinti oranı % 15 (2009/14593 sayılı BKK)
	Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler	-Vergi kesintisine tabi (KVK md. 30/7) -Kesinti oranı % 30 - Bakanlar Kurulu'na uygulama kapsamındaki ülkeler belirlenip ilan edilinceye kadar, KVK'nın 30. maddesinin (7) numaralı fıkrasına göre vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

7. VERGİ KESİNTİSİNE TABİ TUTULAN DAR MÜKELLEF KURUM KAZANÇLARININ BEYAN DURUMU

KVK'nın 30'uncu maddesinin 5766 sayılı Kanunla değişik (9) numaralı fıkrasında; ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26'ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesinin ihtiyari olduğu belirtilmiştir. Ancak, GVK'nın 75'inci

maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.

Fıkranın değişiklik yapılmadan önceki halinde, **“Ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere bu maddeye göre”** ifadesi yerine, **“Bu maddeye göre”** ifadesi yer almaktaydı. 5766 sayılı Kanun ile 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere yapılan değişiklikle, ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilmiş olup Kanunun 30. maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulmuş olan kazançlar için yıllık beyanname verilmesi zorunlu hale getirilmiştir.

Buna göre, Kanun’un 30’uncu maddesinde düzenlenen vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlardan ticari veya zirai faaliyet kapsamında elde edilenler için Kanun’un 30’uncu maddesinin (9) numaralı fıkrası hükmü geçerli olmayacak ve bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekecektir.

Dolayısıyla, Kanun’un 30’uncu maddesine göre vergi kesintisine tabi tutulan, aşağıda sayılan kazançların kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi veya diğer kazançlar için verilen beyannamelere dahil edilmesi zorunludur.

- Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinden kaynaklanan hakedişler,
- Ticari faaliyet kapsamında elde edilen, telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller,
- Yetkili makamların izniyle açılan sergi ve panayırarda yapılan ticarî faaliyetlerden elde edilen kazançlar,

Kanun’un 30’uncu madde kapsamında vergi kesintisine tabi olup, ticari veya zirai faaliyetle bağlantılı olmaksızın elde edilen diğer kazanç unsurları içinse beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyaridir.

Öte yandan, KVK’nın geçici 1’inci maddesinin (3) numaralı fıkrası uyarınca;

- Dar mükellef kurumların, Türkiye’deki iş yerlerine atfedilmeyen veya daimî temsilcilerinin aracılığı olmaksızın elde edilen ve GVK’nın geçici 67’nci maddesi kapsamında kesinti yapılmış kazançları,
- Bu kurumların tam mükellef kurumlara ait olup İstanbul Menkul Kıymetler Borsası’nda işlem gören ve bir yıldan fazla süreyle elde tutulan hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan ve geçici 67’nci maddenin (1) numaralı fıkrasının altıncı paragrafı kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmayan kazançları,
- Bu kurumların daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri tamamı geçici 67’nci madde kapsamında vergi kesintisine tâbi tutulmuş kazançları,

için yıllık veya özel beyanname verilmeyecektir.

8. MUHTASAR BEYANNAME

KVK'nın 31'inci maddesinde; bu Kanun'un 30'uncu maddesi gereğince vergi kesintisi yapmak zorunda olanların, bu vergileri ödeme veya tahakkukun yapıldığı yer itibarıyla bağlı oldukları vergi dairesine muhtasar beyanname ile bildirmeye mecbur oldukları belirtilmiştir.

Muhtasar beyanname konusunda GVK'da belirlenen usûl ve esaslar, bu maddeye göre verilecek muhtasar beyannameler hakkında da uygulanacaktır.

Öte yandan, 5615 sayılı Kanun'un 10'uncu maddesi ile, GVK'nın muhtasar beyannamenin verilme süresine ilişkin 98'inci maddesinde yer alan "ertesi ayın yirminci günü akşamına kadar," ibaresi "ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar," olarak değiştirilmiştir. 5615 sayılı Kanun¹¹⁴ ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen mükerrer 28'inci maddeyle Maliye Bakanlığı'na verilen yetkiye istinaden, 371 seri numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹¹⁵ ile uygulama birliğinin sağlanması amacıyla; KVK'nın 15 ve 30'uncu maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmak mecburiyetinde olan mükelleflerce 5615 sayılı Kanun'un yürürlük tarihinden sonra verilecek muhtasar beyannamelerin, ertesi ayın başından yirmiüçüncü günü akşamına kadar verileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, 5615 sayılı Kanun'un yürürlük tarihi olan 04.04.2007 tarihinden sonra, KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca yapılan kesintilere ilişkin muhtasar beyannamelerin de ertesi ayın yirmiüçüncü günü akşamına kadar verilmesi gerekmektedir.

¹¹⁴ 04.04.2007 tarih ve 26483 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

¹¹⁵ 17.04.2007 tarih ve 26496 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

YEDİNCİ KISIM

KURUMLAR VERGİSİNİN ORANI

BİRİNCİ BÖLÜM

KURUMLAR VERGİSİ VE GEÇİCİ VERGİ ORANI

1. KURUMLAR VERGİSİ ORANI

KVK'nın "Ortak Hükümler ve Geçici Maddeler" başlıklı dördüncü kısmının ilk maddesi olan 32'nci maddede, kurum kazancı üzerinden hesaplanacak olan kurumlar vergisinin oranı %20 olarak belirlenmiştir. Maddede ayrıca, kurumlar vergisi mükelleflerince GVK'da yer alan esaslara göre kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere geçici vergi ödeneceği hüküm altına alınmıştır.

2. GEÇİCİ VERGİ ORANI

KVK'nın 32'nci maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerince, câri vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere GVK'da belirtilen esaslara göre ve câri dönemin kurumlar vergisi oranında (%20) geçici vergi ödenecektir.¹¹⁶

Tam mükellef kurumlar için geçerli olan esaslar, dar mükellef kurumlara da aynen uygulanacaktır. Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci suretiyle faaliyet gösteren dar mükellefiyete tabi kurumların ticari ve zirai kazançları üzerinden aynı esaslara geçici vergi ödenecektir. Dar mükelleflerce ticari veya zirai kazanç dışındaki kazanç unsurları üzerindense geçici vergi ödenmeyecektir.

Maddenin (3) numaralı fıkrası uyarınca, Bakanlar Kurulu geçici vergi oranını 5 puana kadar indirmeye veya tekrar kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

3. YATIRIMLARDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ORANI

5838 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen "İndirimli Kurumlar Vergisi" başlık 32/A maddede, yatırımlardan elde edilecek kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmasına ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Söz konusu maddenin birinci fıkrasına göre; finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıkları, taahhüt işleri, 4283 sayılı Kanun ile 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşınca kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

¹¹⁶ Geçici vergi GVK'nın mükerrer 122. maddesinde düzenlenmiş olup, 27.12.1998 tarih ve 23566 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 217 sıra numaralı Gelir Vergisi Kanunu Genel Tebliğinde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devlet’çe karşılanacak tutarını; yatırıma katkı oranını ise bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oranı ifade etmektedir.

3.1. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasından Yararlanamayacak Sektör ve Yatırımlar

İndirimli vergi uygulamasından yararlanamayacak sektör ve yatırımlar KVK’nın 32/A maddesinde şu şekilde belirtilmiştir.

- Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar,
- İş ortaklıkları,
- Taahhüt işleri,
- 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Yap-İşlet Modeli İle Elektrik Enerjisi Üretim Tesislerinin Kurulması Ve İşletilmesi İle Enerji Satışının Düzenlenmesi Hakkında Kanun kapsamındaki yatırımlar.
- 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Bazı Yatırım Ve Hizmetlerin Yap-İşlet-Devret Modeli Çerçevesinde Yaptırılması Hakkında Kanun kapsamında yapılan yatırımlar:
- Rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar.

3.2. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasından Yararlanamayacak Harcamalar

KVK’nın 32/A maddesi ile yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırma konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2012/3305 sayılı Karar ile kullanmıştır. Kararda arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanı tâbi olmayan diğer harcamaların indirimli vergi uygulamasından yararlanamayacağı belirtilmiştir. Bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım harcamaları konusunda Bakanlar Kurulu herhangi bir kısıtlamaya gitmemiştir. Dolayısıyla bu tür yatırımlardan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulaması mümkün olabilecektir.

Öte yandan, 2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulanmasına İlişkin Tebliğ’in ¹¹⁷ 8’inci maddesinde, teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyen harcamalar belirlenmiştir. Buna göre; müracaat tarihinden önce gerçekleştirilmiş bulunan yatırım harcamalarının teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Ayrıca;

- Kararın 9’uncu maddesinin birinci fıkrasında belirtilenler hariç olmak üzere ham madde, ara malı ve işletme malzemesi,

¹¹⁷ 20.06.2012 gün ve 28329 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

- Kullanılmış yerli makine ve teçhizat,
- Karayolu nakil vasıtaları ve her türlü binek araçları (sağlık ve belediye hizmetlerinde kullanılan araçlar, trafiğe çıkamayacak nitelikte olup apron veya limanda kullanılan araçlar ve madencilik ve hazır beton yatırımlarında kullanılan araçlar ile Kararın 9 uncu maddesinin yedinci fıkrasında belirtilen araçlar hariç),
- Havayolu ile yük ve/veya yolcu taşımacılığına yönelik yatırımlar dışındaki diğer yatırımlar için uçak ve helikopter,
- Porselenden, seramikten ve camdan mamul sofras ve mutfak eşyası,

Teşvik belgeleri kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Yukarıda belirtilenler dışında, teşvik belgesi kapsamında değerlendirilmeyecek harcamalar sektörel özellikler dikkate alınarak proje bazında belirlenir.

Teşvik belgelerine ait ithal ve yerli makine ve teçhizat listelerinde inşaat malzemelerine yer verilmez.

3.3. İndirimli Vergi Uygulamasının Usul ve Esasları

KVK 32/A maddesinde 6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ile, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar ile belirlenecek illerde, yatırıma başlama tarihinden itibaren maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının % 50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullandırmaya, bu oranı her bir il grubu için % 80'e kadar artırma veya % 0'a kadar indirme hususunda Bakanlar Kurulu'na yetki verilmiştir. Söz konusu yetki kapsamında Bakanlar Kurulu 2012/3305 Sayılı Kararıyla, bölgeler ve sektörler itibariyle, yatırıma katkı tutarı, yatırım döneminde ve işletme döneminde yararlanılacak yatırıma katkı oranı ve indirimli kurumlar vergisi oranlarını belirlemiştir. Böylece yatırımcı yatırımlarını tamamen bitirmeden teşvik unsurlarından yararlanmaya başlamaktadır.

İndirimli vergi uygulaması ile yatırım harcamalarına doğrudan destek sağlanmamakta, yatırıma katkı tutarı kadar kazancın yatırım döneminde diğer kazançlara ve işletme döneminde yatırımdan elde edilecek kazançlara indirimli vergi uygulanmak suretiyle yatırıma katkı sağlanmaktadır. Bu noktada yatırıma katkı tutarı ve yatırıma katkı oranı kavramları önem kazanmaktadır. Bu kavramlar, KVK'nın 32/A maddesinin (2) numaralı fıkrasında açıklanmıştır. Buna göre;

- **Yatırıma Katkı Tutarı:** İndirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarıdır.

- **Yatırıma Katkı Oranı:** Yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak orandır.

KVK'nın 32/A maddesinde Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşmaya kadar indirimli oranlar üzerinden gelir veya kurumlar vergisi uygulanmasını öngörmektedir.

3.3.1. Yatırım Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Hatırlanacağı üzere eski teşvik sisteminde indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren ve sadece bu yatırımdan elde edilen kazanca uygulanabilmekteydi.

Bu durum yatırımcılar açısından, yatırımın finansmanında katkı sağlaması açısından çok yeterli görülmemiş ve eleştiri konusu edilmiştir. Destekten sadece işletme döneminde ve yatırım teşvik belgesi konusu yatırımdan elde edilen kazanç üzerinden yararlanılması halinde, destekten yararlanma süresi uzayabilmekte, ayrıca yatırımcıların diğer ekonomik faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların yatırıma yönlendirilmesi zorlaşmaktadır. Yeni teşvikle, yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması imkanı getirilmek suretiyle, yatırımların finansmanına daha yatırım aşamasında destek sağlanmakta, böylece yatırımlar daha fazla özendirilmektedir.

KVK 32/A maddesinde yapılan değişiklik ile Bakanlar Kurulu'na Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar kapsamında belirlenene il ve sektörler itibarıyla, söz konusu yatırımlar üzerinden hesaplanacak olan yatırıma katkı tutarlarının belli bir kısmının yatırım devam ederken yatırımcıların diğer faaliyetlerinden elde etmiş olduğu kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kullandırılması sağlanmaktadır. Bu kapsamda, 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında BKK ile iller ve sektörler bazında yatırım dönemi ve işletme döneminde uygulanacak yatırıma katkı oranları ve indirimli kurumlar /vergisi oranları belirlenmiş ve yürürlüğe girmiştir.

Buna göre kurumlar, yatırıma başlama tarihinden itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben ;

- 2, 3, 4, 5, ve 6. bölgelerde yapılacak yatırımlar için,
- BKK ile belirlenen yatırıma katkı oranına göre hesaplanan yatırıma katkı tutarı kadar
- ve yatırım döneminde gerçekleşen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere,
- yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullanabileceklerdir.

Ancak, yatırım döneminde diğer kazançlar üzerinden katkı tutarı kullandırılmasına ilişkin düzenleme **1.1.2013 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara** uygulanabilecektir. Bu bağlamda yapılacak olan yatırımlar üzerinden hak kazanılan yatırıma katkı tutarı, yatırım yapanların, ancak 01.01.2013 tarihinden itibaren elde edecekleri diğer kazançları üzerinden uygulanabilecektir.

1'inci bölgede yapılan yatırımlar için yatırım döneminde indirimli kurumlar vergisi uygulanamayacak olup, söz konusu yatırımın işletmeye geçmesinden sonra o yatırım üzerinden elde edilen kazanca uygulanabilecektir.

3.3.2. Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları

3.3.2.1. Bölgesel Yatırımlarda Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranı

KVK'nın 32/A Bakanlar Kurulu'nun, her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya KVK 32/A maddesinin (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya yetkili olduğu belirtilmiştir.

Bakanlar Kurulu bu yetkisini 2012/3305 sayılı Karar'ın 15'inci maddesinde kullanmış ve büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranlarını belirlemiştir.

Yeni teşvik sisteminde 2, 3, 4, 5 ve 6'ncı bölgelerde yatırım yapan firmalar için yapılan yatırım üzerinden hesaplanan yatırıma katkı tutarının belirli bir kısmının, yatırım işletmeye geçmeden önce, yatırım yapanların tüm faaliyetlerinden elde ettiği kazançları üzerinden indirimli kurumlar vergisi yoluyla karşılanmasının önü açılmıştır.

Bu bağlamda, Bakanlar Kurulu'nun 2012/3305 sayılı Kararı ile teşvik belgesi kapsamında, 31.12.2013 tarihine kadar başlanacak yatırımlar ve 31.12.2013 tarihinden sonra başlanacak bölgesel ve büyük ölçekli yatırımlar için ayrı ayrı olmak üzere, öngörülen yatırıma katkı tutarı, vergi indirim oranı ile yatırım ve işletme döneminde uygulanacak yatırıma katkı oranları aşağıdaki gibi belirlenmiştir.

31.12.2013 Tarihine Kadar (Bu Tarih Dahil) Başlanacak Yatırımlar

BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ				
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
I. Bölge	15	50	0	100
II. Bölge	20	55	10	90
III. Bölge	25	60	20	80
IV. Bölge	30	70	30	70
V. Bölge	40	80	50	50
VI. Bölge	50	90	80	20

31.12.2013 Tarihinden Sonra Başlanılan Yatırımlar

BÖLGESEL TEŞVİK UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ				
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
I. Bölge	10	30	0	100
II. Bölge	15	40	10	90
III. Bölge	20	50	20	80
IV. Bölge	25	60	30	70

V. Bölge	30	70	50	50
VI. Bölge	35	90	80	20

Tablodan görüldüğü üzere, 2, 3, 4, 5 ve 6'ncı bölgelerde yapılacak yatırımlar üzerinden hesaplanacak yatırıma katkı tutarlarının tabloda belirtilen oranlarının yatırım işletmeye geçmeden önce, **yatırım sahibinin diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançları üzerinden indirimli kurumlar vergisi yoluyla karşılanması** sağlanmaktadır. Bu hak sadece 1'inci bölge illeri haricindeki diğer tüm iller için verilmiş olup, 1'inci bölge illerinde yapılacak yatırımlar için indirimli kurumlar vergisinin yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilecek kazançlara uygulanmasına izin verilmemektedir.

Örnek:

31.12.2013 tarihine kadar OSB dışında bir yerde yatırıma başlanılan 10.000.000 TL tutarında bir yatırım için, bölgeler itibariyle, yatırım ve işletme dönemlerinde yararlanılabilecek azami yatırıma katkı tutarları aşağıdaki gibi olacaktır. Söz konusu yatırım OSB içinde yapıldığı takdirde, bir alt bölgenin desteğinden yararlanacaktır.

Bölgele r	Yatırı ma Katkı Oranı (%)	Toplam Yatırıma Katkı Tutarı (10.000.000 X A)	İşletme / Yatırım Döneminde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı ve Yatırıma Katkı Tutarı			
			Yatırım Döneminde Uygulanaca k Yatırıma Katkı Oranı (C)	Yatırım Döneminde Uygulanaca k Azami Yatırıma Katkı Tutarı (BXC)	İşletme Döneminde Uygulanaca k Yatırıma Katkı Oranı (D)	İşletme Döneminde Uygulanaca k Azami Yatırıma Katkı Tutarı (BXD)
I. Bölge	15	1.500.000,0 0	0	0,00	100	1.500.000,0 0
II. Bölge	20	2.000.000,0 0	10	200.000,00	90	1.800.000,0 0
III. Bölge	25	2.500.000,0 0	20	500.000,00	80	2.000.000,0 0
IV. Bölge	30	3.000.000,0 0	30	900.000,00	70	2.100.000,0 0
V. Bölge	40	4.000.000,0 0	50	2.000.000,0 0	50	2.000.000,0 0
VI. Bölge	50	5.000.000,0 0	80	4.000.000,0 0	20	1.000.000,0 0

Görüldüğü üzere, yatırıma katkı tutarı, yatırımın yapıldığı ilin bulunduğu bölgeye göre, yukarıdaki tabloda yer alan oranlarla sınırlı olmak üzere, yatırım döneminde yatırım sahibinin diğer kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırımcıya yatırım harcamalarının yatırıma katkı tutarı kadar kısmının devlet tarafından karşılanması sağlanacaktır.

3.3.2.2. Avantajlı Yatırıma Katkı ve Vergi İndirim Oranları

Bakanlar Kurulunca 2012/3305 sayılı Karar'ın 15'inci maddesinde büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımlarda, kurumlar vergisi veya gelir vergisine uygulanacak indirim oranları ile yatırıma katkı oranlarını yukarıda açıklandığı üzere belirlenmiş olmakla birlikte, OSB'lerde yapılacak olan yatırımlar, sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar, **öncelikli alanlarda yapılacak olan yatırımlar ile stratejik yatırımlar için aşağıda özetlendiği biçimde daha avantajlı oranlar belirlenmiş bulunmaktadır.**

- Yeni Teşvik Sisteminde, OSB'lerde yapılacak yatırımlar veya sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar daha avantajlı hale getirilmiştir. 2012/3305 sayılı Karar'ın 18. maddesinde, büyük ölçekli yatırımlar veya bölgesel teşvik uygulamaları kapsamında teşvik belgesi düzenlenen yatırımların **OSB'lerde yapılması veya sektörel işbirliğine dayalı yatırımlar** olması halinde vergi indirimi desteği açısından bulundukları bölgenin bir **alt bölgesinde sağlanan oranlarda** desteklerden yararlanacakları belirtilmiştir. **6 ncı bölgede gerçekleştirilecek büyük ölçekli ve bölgesel teşvik uygulamaları kapsamındaki yatırımlar** için vergi indirimi desteği bölgede geçerli olan **yatırıma katkı oranına beş puan ilave** edilmek suretiyle uygulanacaktır.
- Yeni Teşvik Sistemi ile **öncelikli alanlarda yapılacak yatırımlarda**, 5. bölgede olmasalar dahi bu bölgeye sağlanan desteklerden yararlanma olanağı sunulmaktadır. Öncelikli alanlarda yapılacak yatırımlar, 2., 3., 4., 5. bölgelerde yer alması durumunda 5. bölge desteklerinden yararlanacaklardır. Ancak 1. ve 6. bölgede yer alması halinde bulunduğu bölge desteklerinden yararlanacaktır.
- Yeni teşvik uygulamasında en kapsamlı destek unsurları **stratejik yatırımlara** verilmekte olup, stratejik yatırımlar, yeni teşvik sistemi ile 6 bölgeye ayrılan Türkiye'de, ülkenin neresinde yapılırsa yapılsın bölge ayrımı yapılmaksızın, **tüm bölgelerde uygulanacak vergi indirimi oranı** 2012/3305 sayılı Karar'ın 15. maddesinin (3) numaralı fıkrasına göre, **%90 ve yatırıma katkı oranı %50** olarak uygulanacaktır. Yatırıma katkı oranına göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak şartıyla, toplam yatırıma katkı tutarının **stratejik yatırımlarda; 6 ncı bölgede %80'ini, diğer bölgelerde (1. Bölge de Dahil) %50'sini geçmemek üzere yatırım döneminde** yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

3.3.2.3. Büyük Ölçekli Yatırımlar İçin Yatırıma Katkı Oranı ve Vergi İndirim Oranları

KVK'nın 32/A maddesinde belirtilen 50.000.000 TL'yi aşan büyük ölçekli yatırımların neler olduğu 2012/3305 sayılı Karar'ın 3 numaralı ekinde belirtilmiştir.

Bu yatırımlar özel önem verilen yatırımlar olarak karşımıza çıkmakta ve indirimli vergi uygulamasında, daha yüksek oranlı katkılardan ve vergi indirimlerinden faydalanmaktadır.

2012/3305 sayılı Karara göre bölgeler itibariyle büyük ölçekli yatırımlar için uygulanacak yatırıma katkı oranı, vergi indirim oranı ve işletme/yatırım döneminde uygulanacak yatırıma katkı oranları ayrı ayrı belirlenmiş olup, aşağıdaki gibidir.

31.12.2013 Tarihine Kadar (Bu Tarih Dahil) Başlanacak Yatırımlar

BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLARIN TEŞVİKİ UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ				
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
I. Bölge	25	50	0	100
II. Bölge	30	55	10	90
III. Bölge	35	60	20	80
IV. Bölge	40	70	30	70
V. Bölge	50	80	50	50
VI. Bölge	60	90	80	20

31.12.2013 Tarihinden Sonra Başlanılan Yatırımlar

BÜYÜK ÖLÇEKLİ YATIRIMLARIN TEŞVİKİ UYGULAMALARINDA VERGİ İNDİRİMİ				
Bölgeler	Yatırıma Katkı Oranı (%)	Vergi İndirim Oranı (%)	İşletme / Yatırım Döneminde Uygulanacak Azami Yatırıma Katkı Oranı (Yatırıma Katkı Tutarının % si)	
			Yatırım Dönemi	İşletme Dönemi
I. Bölge	20	30	0	100
II. Bölge	25	40	10	90
III. Bölge	30	50	20	80
IV. Bölge	35	60	30	70
V. Bölge	40	70	50	50
VI. Bölge	45	90	80	20

3.3.3. Yatırıma Başlama ve İşletmeye Geçiş Tarihlerinin Belirlenmesi

2012/3305 sayılı Karar'ın 24'üncü maddesinde yatırıma başlama, 2012/1 sayılı Tebliğ'in 2'nci maddesinde ise işletmeye geçiş tarihlerinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır.

3.3.3.1. Yatırıma Başlama Tarihinin Belirlenmesi

2012/3305 sayılı Karar'ın 24'üncü Maddesinin birinci fıkrasında yatırıma başlama tarihinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır. Maddeye göre, **yatırımın başlangıç tarihi, teşvik belgesi için Ekonomi Bakanlığı'na veya ilgili yerel birime müracaat tarihidir.**

Ancak, yatırıma başlanıldığının kabul edilebilmesi için, yatırımın başlangıç tarihinden sonra arazi-arsa, altyapı, bina-inşaat, makine ve teçhizat (avans ve ön ödemeler dahil) ile diğer yatırım harcamalarına yönelik olarak teşvik belgesinin ilk düzenlendiği tarihteki sabit yatırım tutarı esas alınmak üzere, sabit yatırım tutarının en az yüzde onu oranında (sabit yatırım tutarı ellimilyon Türk Lirası'nın üzerindeki yatırımlar için en az beşmilyon Türk Lirası) harcama yapılması gerekir.

Ekonomi Bakanlığı gerekli görülen hallerde yatırıma başlamaya ilişkin faaliyetlerin fiziki gerçekleştirmelerini tespit amacıyla bizzat veya 2012/3305 sayılı Karar'ın 24'üncü maddesinde belirtilen kurum ve kuruluşlar (Kalkınma Ajansları, ticaret ve sanayi odaları, sanayi odaları, bankalar veya yatırımın bulunduğu il valiliği) aracılığı ile yatırım mahallinde incelemeler de yapılabilir.

Yatırım projesine ilişkin fizibilite yapmak ve şirket kurmak yatırıma başlama sayılmaz.

3.3.3.2. İşletmeye Geçiş Tarihinin Belirlenmesi

2012/1 sayılı Tebliğ'in 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (c) bendinde işletmeye geçiş tarihinin ne şekilde belirleneceği açıklanmıştır. Buna göre; İşletmeye geçiş tarihi;

- Yatırım süresinin (ek süre dahil) bitiş tarihini veya
 - bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihini
- ifade ettiği belirtilmiştir.

3.3.3.3. Yatırımların Kısmen İşletime Başlanması Halinde İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

İndirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanmak için; 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmasına bağlanmış olması ve 2012/1 sayılı tebliğde işletmeye geçiş tarihinin yatırım süresinin bitiş tarihinin veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihine tarihe bağlanmış olması hususu teşvikten yararlanacak mükellefler açısından uygulamada tereddüt yaratabilecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesine göre, indirimli kurumlar vergisi oranı uygulamasına **yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren** başlanacaktır. Kanun maddesi indirimli kurumlar vergisi uygulamasını yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılmasına ve bu yatırımdan kazanç elde edilmesine bağlamıştır.

Kanun maddesinin lafzına baktığımızda indirimli kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılması için teşvik belgesi alınması yeterli görülmüş ve indirimli kurumlar vergisinden yararlanmak için teşvik belgesi kapsamındaki yatırımın süresinin bitirilmesi yada tamamlama vizesi için başvurulmasını şart koşmamıştır. Buna keza, Ekonomi Bakanlığı tarafından yayımlanmış olan 2012/01 sayılı Tebliğ'in tanımlar başlıklı 2. Maddesinde işletmeye geçiş tarihi; yatırım süresinin (ek süre dahil) bitiş tarihini veya bu tarihten önce tamamlama vizesi için müracaat edilmiş ise müracaat tarihi olarak belirtilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde yer alan hükümler gayet açık ve nettir. İndirimli kurumlar vergisinden yararlanmak için teşvik belgesinin alınması, yatırıma başlanması ve o yatırımdan kazanç elde edilmesi yeterlidir. 2012/1 sayılı Tebliğ'in 2'nci maddesinde belirtilen işletmeye geçiş tarihi hususu indirimli kurumlar vergisinin uygulanması açısından bir ön koşul değildir.

3.3.4. Genişletme (Tevsi) Yatırımlarından Elde Edilecek Kazançlara İndirimli Vergi Uygulaması

Mevcut bir yatırıma ilave üretim hattı veya makine ve teçhizat ilave yapılması suretiyle üretim miktarının artırılması veya yeni bir yatırım hüviyeti taşımayan, mevcut üretim hattında yer alan makine ve teçhizatların bir bölümünün kapasite açısından ve işlevsel olarak üretim akışındaki diğer makine ve teçhizatlarla uyum içinde olmadığı durumlarda makine ve teçhizatların değıştirilmesi veya yenilerinin ilave edilmesi ve genişleme yapıldıktan sonra mevcut tesis ile alt yapı müşterekliği oluşturarak bir bütün teşkil eden, aynı işletmede aynı mal ve hizmetin kapasitesini en fazla %100'e kadar artırmaya yönelik yatırımlar genişletme (tevsi) yatırımlardır.

2012/1 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararın Uygulamasına İlişkin Tebliğ'in 9'uncu maddesinde yatırım cinsleri; komple yeni yatırım, tevsi, modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon şeklinde beş ayrı yatırım cinsi olarak sayılmasına rağmen, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde indirimler kurumlar vergisi uygulamasından yararlanacak yatırım çeşitleri, yeni yatırımlar ve tevsi yatırımları şeklinde belirtilmiştir. Kanun maddesine bire bir bağı kalındığı takdirde tebliğ ekinde tanımlı yapılan modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon yatırımlarının indirimli kurumlar vergisinden yararlanmamaları gerekir. Ancak tebliğ ekinde belirtilen bu yatırım cinslerinin tanımlarına bakıldığında, söz konusu yatırımlarında üretimi artırmaya, genişletmeye ve çeşitlendirmeye yönelik bir nevi tevsi yatırımlar oldukları görülmektedir. Dolayısıyla kanun maddesindeki "tevsi" hükmünü geniş tanımlıyla ele almak ve teşvik uygulamasına ilişkin düzenlemelerin yer aldığı 2012/1 sayılı tebliğde belirtilen modernizasyon, ürün çeşitlendirmesi ve entegrasyon yatırımlarının da tevsi yatırımları kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucu çıkmaktadır.

KVK'nın 32/A maddesini (4) numaralı fıkrasında, tevsi yatırımlarda, elde edilen kazancın işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebilmesi halinde, indirimli oranın bu kazançta uygulanacağı belirtilmiştir.

Kazancın ayrı bir şekilde tespit edilememesi halinde ise indirimli oran uygulanacak kazanç tutarının, yapılan tevsi yatırım tutarının, dönem sonunda kurumun aktifine kayıtlı bulunan toplam sabit kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar da dahil) oranlanması suretiyle belirleneceği belirtilmiştir. Bu hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değeriyle tutarları ile dikkate alınacaktır.

Sabit kıymet ifadesinden;

- Vergi Usul Kanunu'nun 313'üncü maddesi uyarınca amortisman konusunu oluşturan iktisadi kıymetlerin anlaşılması,
- Oranlamada toplam sabit kıymet tutarı olarak, üretimde kullanılsın kullanılmasın tüm amortismanla tabi kıymetlerin birikmiş amortismanlar düşülmeden önceki brüt tutarlarının dikkate alınması,
- Söz konusu sabit kıymetlerin gerekli şartların oluşması halinde yapılan enflasyon düzeltmesi sonucu oluşan yeniden değeriyle değerinin dikkate alınması, enflasyon düzeltmesi dışında başkaca bir değeriyle yapılmaması, gerekir.

3.3.5. Zarar Olması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

Kurumlar vergisi beyannamesi düzenlenirken kurum kazancı kurumun tüm faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarının toplamından oluşur. Beyanname üzerinden toplam kazanç varsa ilaveler yapılır, daha sonra indirim istisna ve zarar mahsup edilerek kurum matrahı oluşturulur. Ancak Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32/A maddesinde indirimli kurumlar vergisinin yatırımdan elde edilecek kazançla uygulanacağı belirtilmiştir.

Teşvik belgesi kapsamında yapılacak yatırımlar, sadece o yatırımla sınırlı olarak faaliyetle bulunacak, tamamen yeni bir işletme tarafından yapılabileceği gibi mevcut ticari ve sınai faaliyetleri devam eden bir işletmenin yeni bir yatırım yapması şeklinde de olabilir. Mükelleflerin teşvik belgesi kapsamında yapacakları söz konusu yatırımların faaliyete geçtiği tarih itibarıyla, işletmelerin geçmişten gelen veya cari dönemde teşvik belgeli yatırım ve/veya diğer faaliyetlerden zarar doğması söz konusu olabilir. Zararın mahsubunda; teşvik belgeli yatırımdan elde edilecek kazancın dikkate alınıp alınmayacağı, dikkate alınacak ise toplam kazançla göre oranlama yapılıp yapılmayacağı konusunda farklı görüşler ileri sürülebilir.

Bu çerçevede indirimli kurumlar vergisi uygulamasında, teşvik belgesine bağlı yatırımdan hak kazanılan yatırıma katkı tutarını mükelleflerin yatırımdan doğacak olan kazançtan, indirimli kurumlar vergisi yoluyla geri almalarında süre sınırı olmadığından, buna karşın zarar mahsubunda en fazla beş yıllık mahsup süresi bulunduğundan, kurum kazancından önce zararın mahsup edilmesi, bakiye kaldığı takdirde indirimli kurumlar vergisinin uygulanması daha doğru ve mükellef lehine bir uygulama olacaktır. Aynı çerçevede kurumun yararlanmaya hak kazandığı indirim ve istisnalarının bulunduğu durumda (Örneğin; İştirak kazancı, Ar-ge İndirimi, Bağış ve Yardımlar vb.) indirimli kurumlar vergisi uygulamasından önce bahse konu indirim ve istisnaların kurum kazancından düşülmesi gerekir.

3.3.6. İndirimli Vergi Uygulamasına İlişkin Şartların Sağlanamaması Halinde Yapılacak İşlemler

KVK'nın 32/A maddesinin (5) numaralı fıkrasında, hesap dönemi itibarıyla aynı maddenin ikinci fıkrasında belirtilen ve yukarıda açıklanan şartların sağlanmadığının tespit edilmesi halinde, söz konusu vergilendirme döneminde indirimli vergi oranı uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilerin, **vergi ziyai cezası uygulanmaksızın** gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacağı belirtilmiştir.

3.3.7. Yatırımın Devri Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

KVK'nın 32/A maddesinin (6) numaralı fıkrasında, yatırımın faaliyete geçmesinden önce devri halinde, devralan kurumun, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla indirimli vergi oranından yararlanacağı belirtilmiştir.

Anılan maddenin (7) numaralı fıkrasında ise, yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devri halinde indirimli vergi oranından devir tarihine kadar devreden, devir tarihinden sonra ise devralanın, aynı koşulları yerine getirmek kaydıyla yatırıma katkı tutarının kalan kısmı için yararlanacağı belirtilmiştir.

Yatırımların devrine ilişkin olarak 2012/3305 sayılı Karar'ın 22'nci Maddesinde düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu maddeye göre yatırımların devrine ilişkin şartları belirleme yetkisi Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne verilmiştir. Maddede; tamamlama vizesi yapılmış yatırım mallarının teminine müteakip beş yılı doldurmuş olmaları halinde devirlerinin serbest olduğu belirtilmiştir. Beş yılını doldurmamış yatırım mallarının devrinin ise Ekonomi Bakanlığı Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'nün iznine bağlı olduğu belirtilmiştir.

Beş yıllık süreyi doldurmamış makine ve teçhizatın tamamlama vizesinin yapıp yapılmadığına bakılmaksızın izinsiz satıldığıının tespit edilmesi hâlinde satışı yapılan makine ve teçhizat ile ilgili varsa tahsil edilmeyen indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi ilgili mevzuatı çerçevesinde tahsil edilir.

3.3.8. Yatırımların Taşınması Halinde İndirimli Vergi Uygulaması

2012/3305 sayılı Karar'ın 23'üncü maddesine göre, büyük ölçekli yatırımlar ile bölgesel uygulama kapsamında gerçekleştirilen yatırımların, işletmeye geçiş tarihinden itibaren asgarî beş yıl süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunması gerekir. Ancak, Ekonomi Bakanlığı'ndan izin alınması ve yatırım konusunun taşınılacak bölgede desteklenecek konular arasında yer alması kaydıyla diğer bölgelere taşınması mümkündür. Bulunduğu bölgeden daha az destek alan üst bölgelere, aynı bölgede bulunan OSB'den OSB dışına veya ilgili yatırım konusunun desteklenmediği bölgelere taşınmalarda, taşındığı bölgenin yararlandığı desteği aşan kısım ile taşındığı bölgede bulunmayan destekler ilgili mevzuat çerçevesinde geri alınır.

İşletmeye geçiş tarihinden itibaren beş yıllık süre ile bulunduğu bölgede faaliyette bulunan yatırımların diğer bölgelere taşınması serbesttir. Ancak, bu durumda, varsa taşınma tarihinden itibaren bakiye yatırıma katkı tutarı için indirimli kurumlar vergisi veya gelir vergisi uygulaması yapılmaz.

SEKİZİNCİ KISIM

BEYAN EDİLEN KURUMLAR VERGİSİNDEN YAPILACAK MAHSUPLAR

BİRİNCİ BÖLÜM

GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUBU

1. GENEL AÇIKLAMA

Daha önce de belirtildiği gibi, KVK'nın 32'nci maddesinin (2) numaralı fıkrasında kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefiyete tabi kurumlarda ticari ve zirai kazançlarla sınırlı olmak üzere) cari vergilendirme döneminin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere GVK'da belirtilen esaslara göre ve cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Kurumlar vergisi mükellefleri yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden, ilgili hesap dönemine ilişkin olarak ödedikleri geçici vergiyi mahsup edebileceklerdir.

2. BEYANNAME ÜZERİNDEN HESAPLANAN VERGİYE MAHSUP

217 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, mahsup işleminin yapılabilmesi için dönemler halinde tahakkuk ettirilen geçici verginin mutlak surette ödenmiş olması gerektiği aksi takdirde mahsup yapılmasının mümkün olmayacağı ifade edilmiştir.

Söz konusu Genel Tebliğ'de ayrıca; ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu dönemlere ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği bu mahsuba rağmen artakalan bir miktarın bulunması halinde, kalan kısmın mükellefin o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurması kaydıyla kendisine nakden iade edileceği açıklanmıştır.

3. DİĞER VERGİ BORÇLARINA MAHSUP VEYA NAKDEN İADE

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun mükerrer 120'nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanun'un 47'nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe

kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

4. TEVKİF YOLUYLA KESİLEN VERGİLERİN GEÇİCİ VERGİYE MAHSUBU

İlgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olmaktadır.

Yıllık beyannamenin vergi bildirimi tablosunda yer alan geçici vergiye ilişkin satırda, beyannamenin ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı (ilgili geçici vergi beyannamelerinin ödenecek geçici vergi satırında yer alan tutarlar toplamı) gösterilir. Yıllık beyannamenin vergi bildirimi tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dahil) gösterilir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, yukarıda sözü edilen geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir, kalan tutar ise red ve iade edilir.

İKİNCİ BÖLÜM

YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

1. GENEL AÇIKLAMA

Bilindiği üzere, tam mükellefiyet esasında vergilendirilen kurumlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde etmiş oldukları kurum kazancının tamamı üzerinden vergilendirilmektedirler. Dolayısıyla tam mükellef kurumların yurt dışında elde ettikleri kazancın ilgili ülke mevzuatı gereğince bu ülkelerce de vergilendirilmesi halinde çifte vergilendirme söz konusu olacaktır.

KVK'nın 33'üncü maddesinde yer alan, yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de ödenmesi gereken kurumlar vergisinden mahsubuna ilişkin düzenleme, bu şekilde ortaya çıkan çifte vergilendirmeyi önlemeye yönelik bir düzenlemedir. Söz konusu madde ile yurt dışında elde edilip de Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergilerin, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi olanağı verilmekte ve bu mahsubun yöntem ve sınırları belirlenmektedir.

2. YABANCI ÜLKELERDE ELDE EDİLEREK TÜRKİYE'DE GENEL SONUÇ HESAPLARINA AKTARILAN KAZANÇLAR ÜZERİNDEN YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

KVK'nın 33'üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre, yurt dışında elde edilip de Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

Yurt dışında ödenen verginin bu kapsamda mahsuba konu edilebilmesi için, mutlak suretle Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi ve kurumlar vergisi beyanına dahil edilmesi gerekmektedir.

Benzer şekilde, yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir. Örneğin yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar KVK'nın 52'inci maddesinin (1-h) bendi uyarınca kurumlar vergisinden müstesna olduğu için bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin mahsuba konu edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, Türkiye'de ödenmesi gereken kurumlar vergisinden mahsup edilecek olan tutarın tespitinde, yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kurun uygulanması gerekmektedir.

Tam mükellef kurumların yurt dışında bulunan şubeleri aracılığıyla kazanç elde etmeleri halinde; yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de

de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç ve bu kazanç üzerinden ödenen vergiler, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankası’nın o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankası’nın tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığı’nın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.

3. KONTROL EDİLEN YABANCI KURUMUN ÖDEDİĞİ VERGİLERİN MAHSUBU

KVK’nın 33’üncü maddesinin (2) numaralı fıkrasına göre, Kanun’un 7’nci maddesinin uygulandığı hallerde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

4. KÂR PAYI DAĞITIMINA KAYNAK OLUŞTURAN KAZANÇLAR ÜZERİNDEN İŞTİRAK TARAFINDAN ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

KVK’nın 33’üncü maddesinin (3) numaralı fıkrasında; tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının % 25’ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmın mahsup edilebileceği hüküm altın alınmıştır.

Buna göre tam mükellef kurumlar söz konusu iştirak kazançları üzerinden kendi ödedikleri verginin yanı sıra; kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden **yurt dışı iştirakin ödemiş olduğu vergileri de** mahsup edebileceklerdir.

Öte yandan, kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır.

5. MAHSUP EDİLEBİLECEK YURT DIŞI VERGİLERİN SINIRI

KVK’nın 30’uncu maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca, yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye’de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Örnek :

(A) Kurumu, yurt dışında bulunan şubesinde 2012 hesap döneminde (normal takvim yılı) 1.000.000 Dolar kurum kazancı elde etmiş olup, bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca %25 oranında kurumlar vergisi ödenmiştir. (A) Kurumu söz konusu kazancını Türkiye’ye transfer etmediği için yurt dışı şube kazançları istisnasından yararlanmamıştır.

Bu durumda, (A) Kurumu, 1.000.000 Dolar tutarındaki yurt dışı şube kazancını Türkiye’de 2012 hesap dönemi kurum kazancına dahil edecek olup, kazanç üzerinden yurt dışında ödemiş olduğu 250.000 Dolar tutarındaki kurumlar vergisinin ($1.000.000 \times \%20 =$) 200.000 Dolar’lık kısmını Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebilecektir. Kalan 50.000 Dolarlık kısım ise Kanunun 33. maddesinin (4) numaralı fıkrasında belirlenen sınırı aştığı için mahsup edilemeyecektir. Bu verginin, câri yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsup edilmesi mümkün değildir.

Daha önce de belirtildiği gibi, yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucunun Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilmesi gerektiğinden, söz konusu kazancın elde edilme tarihi olarak 31.12.2012 tarihi esas alınacak ve gerek kazanç tutarı gerekse mahsup edilecek vergi tutarı bu tarihte geçerli olan kur üzerinden TL’ye çevrilecektir.

6. YARARLANILAMAYAN MAHSUP HAKKININ SONRAKİ DÖNEMLERE DEVRİ

KVK’nın 33’üncü maddesinin (4) numaralı fıkrası uyarınca; yukarıdaki bölümde açıklanan sınırlamalar asıl olmak kaydıyla, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilecektir.

Örnek :

Tam mükellef (A) Kurumunun yurt dışında bulunan şubesinden 2012 hesap döneminde elde etmiş olduğu kazanç 100 br., olup, ilgili ülke mevzuatı uyarınca kazanç üzerinden 30 br. kurumlar vergisi benzeri vergi ödenmiştir. (A) Kurumu aynı hesap döneminde yurt içi faaliyetlerinden 50 br. zarar etmiştir.

Yukarıdaki verilere göre (A) Kurumunun 2012 hesap döneminde yurt içi ve yurt dışı faaliyetlerinden elde etmiş olduğu toplam kurum kazancı ($100 - 50 =$) 50 br. olup, buna göre Türkiye’de ödemesi gereken kurumlar vergisi ($50 \times \%20 =$) 10 br.dir. (A) Kurumu yurt dışında ödemiş olduğu 30.br tutarındaki verginin ($100 \times \%20 =$) 20 br.lık kısmını Türkiye’de ödemesi gereken kurumlar vergisinden mahsup etme hakkına sahiptir. Ancak, ilgili yılda Türkiye’de ödenmesi gereken kurumlar vergisi 10 br. olarak hesaplandığından, toplam 20 br. tutarındaki mahsup hakkının 10 br.lık kısmı mahsup edilebilecek, mahsup edilemeyen diğer 10 br.lık kısım ise 2015 hesap dönemi aşılıp kaydıyla sonraki dönemlere devredilebilecektir.

7. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUP HAKKI OLMAYAN KISMININ KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE GİDER OLARAK DİKKATE ALINIP ALINAMAYACAĞI

Kanun’un 33’üncü maddesinin (4) numaralı fıkrasıyla belirlenen mahsup sınırını aşması nedeniyle mahsup edilemeyen yurt dışında ödenen vergilerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı hususu özellik arz etmektedir.

KVK'nın 11'inci maddesinin (1-d) bendinde; **bu Kanuna göre** hesaplanan kurumlar vergisinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmektedir. Yurt dışında elde edilen kazançlar üzerinden ödenen gelir veya kurumlar vergisi benzeri vergiler ise KVK hükmüne göre değil ilgili ülkedeki mevzuat hükümlerine göre ödenmektedir. Bu nedenle yurt dışında ödenen vergiler KVK'nın 11'inci maddesinde düzenlenen indirilemeyecek giderler kapsamına girmemektedir. Bu nedenle, yurt dışında ödenip KVK'nın 33'üncü maddesinin (4) numaralı fıkrasında belirtilen sınırı aşması nedeniyle mahsup hakkı olmayan vergilerin, genel giderler kapsamında, ödendikleri döneme ait kurum kazancından gider olarak düşülebileceği kanaatindeyiz.

Örnek :

Tam mükellef (A) Kurumunun yurt dışında bulunan şubesinden 2011 hesap döneminde elde etmiş olduğu kazanç 100 br. olup, ilgili ülke mevzuatı uyarınca kazanç üzerinden %30 oranında 30 br. kurumlar vergisi 31.03.2012 tarihinde ödenmiştir.

Buna göre, (A) Kurumu yurt dışında elde etmiş olduğu 100 br. tutarındaki kazanç üzerinden ödemiş olduğu verginin ($100 \times \%20 =$) 20 br.lık kısmını 2011 hesap dönemine ilişkin olarak Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebilecek, kalan 10 br.lık kısmını ise ne bu döneme ait vergiden, ne de sonraki dönemlere ait vergiden mahsup edemeyecektir. Ancak, gerçek bir gider mahiyetinde olan bu tutarın, ödendiği dönem olan 2012 hesap dönemine ait kazancın tespitinde genel giderler kapsamında gider olarak dikkate alınması mümkündür.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, bizim görüşümüz bu şekilde olmakla birlikte, Büyük Mükellefler Vergi Dairesince verilen tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2-Muk-21-3110 sayılı özeldgede aksi yönde görüş bildirilerek, yurt dışında ödenip mahsup hakkı olmayan vergilerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı belirtilmiştir. Söz konusu özeldgenin sonuç paragrafı aşağıdaki gibidir.

“Buna göre, safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8'inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'ıncı maddesinde belirtilen giderler hasılatından indirim konusu yapılabilecektir. Ancak firmanız tarafından yurtdışında ödenen ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 33'üncü maddesinin (4) numaralı bendinde belirlenen yasal sınırı aşması nedeniyle kurumlar vergisinden mahsup edilemeyen vergiler indirilebilecek giderler arasında sayılmadığından, kurum kazancınızın tespitinde gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir.”

8. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN GEÇİCİ VERGİDEN MAHSUBU

KVK'nın 33'üncü maddesinin (5) numaralı fıkrasına göre, yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu mümkündür.

Buna göre, geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir. Ancak, indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara %20 geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

9. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN TEVSİK ZORUNLULUĞU

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye'de tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için; yabancı ölkelerde vergi ödendiğinin, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ölkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi zorunludur.

Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ölkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ölkede ödenen veya ödenecek olan vergi, %20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette cârî olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanacaktır. Tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmının ertelenmesi, ibraz edilmesi gereken belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın düzeltilmesi gerekmektedir.

Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin anılan süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanacaktır.

Örnek :

(A) Kurumunun 2012 hesap dönemine ait veriler aşağıdaki gibidir.

Yurt içi kazanç	= 200 br.
Yurt dışı kazanç	= 100 br.
Toplam kazanç	= 300 br.
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	= 60 br.

(A) Kurumu yurt dışında elde etmiş olduğu 100 br. kazanç üzerinden ilgili ölkede vergi ödediğini gösteren gerekli belgeleri kurumlar vergisi tarhiyatı sırasında vergi dairesine ibraz edememiőtir. İlgili ölkede uygulanmakta olan kurumlar vergisi oranı %15'tir.

Buna göre, hesaplanan 60 br. kurumlar vergisinin, $(100 \times \%15=)$ 15 br.lık kısmı ertelenecek, kalan 45 br.lık kısmı tahsil edilecektir.

İbraz edilmesi gereken belgelerin mükellef tarafından tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın düzeltilmesi gerekmektedir.

- 1- (A) Kurumunun bu süre zarfında gerekli belgeleri ibraz ettiği ve ibraz edilen belgelere göre yurt dışında ödenen verginin 18 br. olduğunun varsayılması halinde; daha önceden ertelenen 15 br. tutarındaki verginin terkin edilmesi ve ayrıca kesin verilere göre 3 br. eksik mahsup söz konusu olduğundan tarhiyatın düzeltilmesi gerekir.
- 2- (A) Kurumunun bu süre zarfında gerekli belgeleri ibraz etmediğinin varsayılması halinde; ertelenen 15 br. tutarındaki vergi normal vade tarihinden itibaren hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte tahsil edilecektir.

- 3- (A) Kurumunun bu süre zarfında gerekli belgeleri ibraz ettiği ve ibraz edilen belgelere göre yurt dışında ödenen verginin 11 br. olduğunun varsayılması halinde; daha önceden ertelenen 15 br. tutarındaki verginin 11 br.lık kısmının terkin edilmesi, kalan 4 br.lık kısmın ise normal vade tarihinden itibaren hesaplanacak gecikme zammı ile birlikte tahsil edilmesi gerekir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

YURT İÇİNDE KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU

1. GENEL AÇIKLAMA

Gerek tam mükellef kurumların, gerekse dar mükellef kurumların elde etmiş olduğu bir kısım kazançların vergisi yıl içinde kesinti suretiyle ödenmektedir. Öte yandan vergisi kesinti suretiyle ödenen bu kazançlar tam mükelleflerce zorunlu olarak; dar mükelleflerce ise bir kısım kazançlar için zorunlu, bir kısım kazançlar içinse ihtiyari olarak yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilmekte ve üzerinden kurumlar vergisi hesaplanmaktadır. Bu durumda, vergisi yıl içinde kesinti suretiyle ödenen kazançlar üzerinden ikinci defa vergi hesaplanması söz konusu olmakta ve dolayısıyla mükerrer vergilendirme ortaya çıkmaktadır. Vergileme sisteminden kaynaklanan bu mükerrer vergilendirmeyi ortadan kaldırmak için KVK'nın 34'üncü maddesinde, yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesine imkan sağlayan düzenlemeye yer verilmiştir.

2. MAHSUP EDİLEBİLECEK VERGİLER

KVK'nın 15'inci maddesinde tam mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi, 30'uncu maddesinde ise dar mükellef kurum kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi düzenlenmiştir.

KVK'nın 34'üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasında da beyannamede gösterilen kazançlardan, Kanun'un 15'inci maddesinin birinci fıkrasına ve 30'uncu maddesinin birinci ve ikinci fıkralarına göre kaynağında kesilmiş olan vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, gerek tam mükellef kurumların gerekse dar mükellef kurumların elde etmiş olduğu bir kısım kazançlar üzerinden GVK'nın geçici 67'nci maddesine göre vergi kesintisi yapılmaktadır. GVK'nın geçici 67'nci maddesine göre yapılan vergi kesintilerinin mahsubuna ilişkin olarak da KVK'nın geçici 1'inci maddesinin (2) numaralı fıkrasında gerekli hükme yer verilerek, GVK'nın geçici 67'nci maddesine göre yapılan vergi kesintilerinin de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubunun yapılması sağlanmıştır.

Söz konusu maddeler kapsamında kesinti yoluyla ödenen vergilerin hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi için, kesintiye kaynak olan kazancın beyannamede gösterilmesi gerekmektedir. Kazancın beyannameye yansıtılmaması halinde, bu kazanç üzerinden kesinti yoluyla ödenen verginin de mahsubu mümkün olmayacaktır. Örneğin, yıllara yaygın inşaat işlerinde, inşaat işinin henüz bitmemesi nedeniyle kazancın beyannameye dahil edilmemesi halinde hakediş bedelleri üzerinden kesilen vergilerin mahsubu mümkün olmayacaktır. Hakediş bedelleri üzerinden kesilen vergiler ancak söz konusu inşaat işinin bitip kazancının beyan edilmesi halinde hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

Öte yandan Kanun'un 34'üncü maddesinin (1) numaralı fıkrasında, bu kuralın bir istisnası olarak, hayat sigorta şirketlerinde matematik karşılıkların yatırıma

yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan kesintilerin de mahsuba konu olabileceği belirtilmiştir. Buna göre, sigorta ve reasürans şirketlerinde, hayat sigorta branşında teminat sağlayan şirketlerin, hayat matematik karşılıklarının yatırıma yönlendirilmesinden elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden yapılan vergi kesintileri de aynı şekilde söz konusu sigorta şirketinin beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

3. GEÇİCİ VERGİLENDİRME DÖNEMLERİ İÇİNDE KESİLEN VERGİLERİN GEÇİCİ VERGİDEN MAHSUBU

KVK'nın 34'üncü maddesinin (4) numaralı fıkrasına göre, geçici vergilendirme dönemi içinde elde edilen gelirler üzerinden kesinti yoluyla ödenmiş vergilerin bulunması halinde bu vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir.

Öte yandan, ilgili hesap dönemine ilişkin tahakkuk ettirilen geçici verginin sadece ödenen kısmı yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilir. Başka bir ifadeyle, tahakkuk ettiği halde ödenmeyen geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

4. FONLARIN VE YATIRIM ORTAKLIKLARININ GELİRLERİ ÜZERİNDEN ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

KVK'nın 5'inci maddesinin (1-d) bendinde fon ve yatırım ortaklıklarının kazançlarına ilişkin istisna düzenlenmiştir. Öte yandan, Kanun'un 15'inci maddesinin (3) numaralı fıkrasında söz konusu istisna kazançlardan, dağıtılsın, dağıtılmasın kurum bünyesinde vergi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

KVK'nın kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubuna ilişkin 34'üncü maddesinin (8) numaralı fıkrasında da söz konusu fon ve yatırım ortaklıklarının, istisna kazançların elde edilmesi sırasında, KVK'nın 15'inci veya GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca, gelirleri üzerinden kesilen vergileri, Kanun'un 15'inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebilecekleri belirtilmektedir. Ancak, söz konusu vergi mahsubunun yapılabilmesi için kesilen vergilerin vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olması şarttır. Mahsup edilemeyen kesinti tutarı mükellefin başvurusu halinde red ve iade edilir.

5. YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN, YURT İÇİNDE KESİNTİ YOLUYLA ÖDENEN VERGİLERİN VE GEÇİCİ VERGİNİN MAHSUP SIRASI

Beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecek olan yurt içi ve yurt dışında ödenen vergilerin ve geçici verginin mahsup sırasıyla ilgili olara KVK'da herhangi bir hükme yer verilmemesine karşın, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde; öncelikle yurt dışında ödenen vergilerin mahsup edileceği, artan tutarın bulunması halinde yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici verginin mahsup edileceği belirtilmektedir.

Örnek :

Tam mükellef (Z) A.Ş., 2012 yılında (D) ülkesinde bulunan şubesinden Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında istisna olarak değerlendirilmeyen 150.000 TL karşılığı

kurum kazancı elde etmiş ve bu kazanç üzerinden %30 oranında 45.000 TL kurumlar vergisi ödemıştır. Kurumun yurt içindeki faaliyetlerinden elde ettiği kazanç ise 750.000 TL olup 60.000 TL kesinti suretiyle ödenen vergi, 110.000 TL de ödenen geçici vergisi bulunmaktadır. (Yurt dışından elde edilen yabancı para karşılığı kâr payları ve ödenen vergiler TL cinsinden hesaplanmıştır.)

Kurum kazancı	900.000 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi	180.000 TL
Mahsuplar (–)	200.000 TL
- Yurt dışında ödenen verginin mahsup edilebilecek kısmı (150.000 x %20 = 30.000)	30.000 TL
- Kesinti suretiyle yurt içinde ödenen vergi	60.000 TL
- Geçici vergi	110.000 TL
Ödenecek kurumlar vergisi	0
İadesi gereken geçici vergi	20.000 TL

Örnekte görüldüğü üzere, yurt dışında ödenen vergiler öncelikle mahsup edilecek, sırasıyla yurt içinde kesinti suretiyle ödenen vergiler ve geçici vergi mahsup edilecek, mahsup edilemeyen geçici vergi tutarı olan 20.000 TL mükellefe iade edilebilecektir. Yurt dışında ödenen verginin 15.000 TL'lik kısmının ise mahsup sınırını aştığı için cârî yılda veya sonraki yıllarda mahsup edilebilmesi mümkün değildir.

6. DEĞERLEME İŞLEMLERİNDEN DOĞAN KAZANCA İSABET EDEN VERGİ KESİNTİLERİNİN MAHSUBU

Vergi Usul Kanunu'nun 281'inci maddesinde, mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit alacakların değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Buna göre, vadesi değerlendirme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile mevduat hesapları dolayısıyla vadesinde elde edilecek olan faiz gelirinden değerlendirme gününe kadar oluşan kıst döneme ait kısmının ilgili oldukları dönemde gelir yazmak suretiyle kurum kazançlarına dahil edilmesi gerekmektedir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre, vadesi değerlendirme gününden sonra olan repo ve ters repo işlemleri ile vadeli mevduat hesaplarına ilişkin olarak, değerlendirme gününe kadar tahakkuk eden ve kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınan faiz tutarları üzerinden, **ilgili dönem beyannamesinin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar** kesinti suretiyle ödenmiş olan verginin, beyannameye dahil edilen gelire isabet eden kısmı hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

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

Örnek :

(A) Kurumu, vadesi 31.03.2013 tarihine isabet eden 1 yıl vadeli mevduat hesabı nedeniyle dönem sonu itibariyle (31.12.2012) yapmış olduğu değerleme neticesinde, bu işten kaynaklanan toplam 240.000 TL faiz gelirin 180.000 TL'lik kısmını, 2012 dönem kazancına dahil etmiştir. 31.03.2013 tarihi itibariyle vadenin dolması üzerine ilgili banka tarafından 240.000 TL'lik faiz geliri üzerinden 36.000 TL vergi kesintisi yapılmış ve kalan tutar mükellef kurumun bankadaki hesabına aktarılmıştır.

Beyanname verilmesi gereken tarihten önce vergi kesintisi yapıldığı için, 2012 hesap dönemine ait kazanç olarak beyan edilen 180.000 TL'ye isabet eden vergi kesintisi beyannamede mahsup edilebilecektir.

Buna göre, hesaplanan kurumlar vergisinden 27.000 TL'nin mahsup edilmesi gerekir.

7. MAHSUP EDİLEMİYEN VERGİNİN İADESİ

KVK'nın 34'üncü maddesinin (5) numaralı fıkrasına göre; bu maddede yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilecek vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden fazla olması halinde, bu durum vergi dairesince mükellefe yazı ile bildirilecektir. Fazla olan bu tutar, mükellefin söz konusu yazıyı tebellüğ tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurması şartıyla kendisine iade edilecek olup; bu süre içinde başvurmamayanların bu farktan doğan alacakları düşecektir.

Kanun'un 34'üncü maddesinin (7) numaralı fıkrasına göre, kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması şartıyla, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibarıyla yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınarak yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden ise düzeltme yapılmayacaktır.

Kanun'un 34'üncü maddesinin (6) numaralı fıkrasıyla verilen yetki doğrultusunda, Maliye Bakanlığı, iadeyi mahsuben veya nakden yaptırmaya, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlamaya ve iade için aranılacak belgeleri belirlemeye yetkilidir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde eden veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilir. Bu konudaki açıklamalar 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği¹¹⁸ ile yapılmıştır. Söz konusu genel tebliğde yer alan açıklamalara göre kesinti yoluyla ödenmiş olan vergilerin kurumlar vergisi beyannamesinde mahsup edilemeyen kısmının mahsuben veya nakden iade edilmesine ilişkin usul ve esaslar aşağıdaki gibi olacaktır.

7.1. Mahsup Yoluyla İade

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

Bunun için mahsup talebinin dilekçe ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablonun dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup

¹¹⁸ 06.04.2004 tarih ve 25425 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu takdirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Ayrıca mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, VUK'un 114 ve 126'ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri göz önünde bulundurulur.

7.2. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10.000 TL'yi geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlarla ilişkin tablo ile birlikte; menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belge ile tevkif yoluyla kesilen diğer vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin, ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması halinde, aşan kısım VUK'a göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10.000 TL'ye kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı AATUHK'nın 10'uncu maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir. Bu teminatlar aşağıda yer aldığı gibidir.

- Para,
- Bankalar tarafından verilen teminat mektupları,
- Hazine tahvil ve bonoları.

Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10.000 TL'yi aşması durumunda iade talebinin 100.000 TL'ye kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin

100.000 TL'yi aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Ayrıca Genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az % 51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, gerekli belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bununla beraber nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede, lehine mahsup talebinde bulunulan kişinin;

- adı-soyadı veya unvanı,
- vergi kimlik numarası,
- bağlı olduğu vergi dairesi,
- borcun türü, miktarı ve dönemi

bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.

Nakden iade talepleri ile ilgili olarak belirtilen belgeler, talep edilen tutarın tamamı için aranılacaktır.

Genel durum bu olmakla beraber, konu ile ilgili olarak çıkarılan 05.01.2012 tarih ve 79 sayılı Gelir Vergisi Sirküleri'nde;

"Elektronik ortamda verilen muhtasar beyannamede yer alan "Ücret ve Ücret Sayılan Ödemeler ile Menkul Sermaye İratları Dışında Kalan Ödemelere Ait Bildirim" ile gayrimenkul sermaye iradı, serbest meslek kazancı, ticari kazanç ve zirai kazançlara ilişkin olarak yapılan tevkifatlarda, tevkifat yapılan kişinin adı soyadı, vergi kimlik numarası (T.C. kimlik numarası) ödemenin gayri safi tutarı ve yapılan tevkifatın miktarına ilişkin bilgiler bulunmakta ve bu bilgiler ile vergilerin ödenip ödenmediği hususu vergi daireleri tarafından E-VDO merkezi sorgulamalar ekranında e-beyanname bölümünden sorgulanabilmektedir.

Bu nedenle, mükelleflerin iade işlemleri için harcadığı zamanı, ödemenin gecikmesi sebebiyle katlandıkları maliyeti ve vergi daireleri üzerindeki iş yükünü azaltmak amacıyla 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği uyarınca tevkif yoluyla ödenmiş vergilerin nakden iadesinde istenilen bilgilerin, E-VDO merkezi sorgulama ekranından tespit edilebilmesi durumunda, bu bilgilere ilişkin belgeler mükelleflerden ayrıca kağıt ortamında aranılmayacak olup, dilekçe ile yıl içinde yapılan tevkifatlara ait tablo yeterli olacaktır.

Ancak, nakden iadeye ilişkin bilgilerin E-VDO merkezi sorgulama sisteminden tespit edilememesi durumunda ise 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen belgelerin dilekçe ekinde istenilmesine devam edilecektir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

GENEL UYGULAMA ÖRNEĞİ :

Yapı malzemeleri ticareti ve inşaat faaliyeti ile iştigal eden Şahinler Yapı Malzemeleri ve İnşaat San. Tic. A.Ş.'nin 2012 hesap döneminde yurt içi ve yurt dışı faaliyetlerinden elde etmiş olduğu ticari bilanço kârı, 20.000.000 TL olup, şirketin hesap dönemi içerisinde gerçekleştirmiş olduğu işlemlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

1- Şirketin ortak olduğu, Şahinler–Doğanlar İş Ortaklığı, yürütmekte olduğu baraj inşaatını tamamlamış ve işin bitiminde doğan kazancı ortaklarına paylaştırmıştır. Şirketin, iş ortaklığı kazancından aldığı pay 1.500.000 TL'dir.

2- Şirket, aktifinde yer alan Yuvakur Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı'na ait hisse senetleri nedeniyle 150.000 TL kâr payı elde etmiştir.

3- Şirketin, 14.11.2010 tarihinde %50 hissesini satın almış olduğu, İngiltere'de mukim anonim şirket niteliğindeki Green Şirketi 21.11.2012 tarihinde 2011 hesap dönemine ait kazancının 2.000.000 Euro'luk kısmını ortaklarına dağıtmıştır. Şirketin söz konusu kazanç dağıtımından elde ettiği brüt gelir 1.000.000 Euro olup, şirket bu kazancı 11.01.2013 tarihinde Türkiye'deki banka hesaplarına aktarmıştır.

İlgili ülkede kurumlar vergisi oranı %10 olup, ilgili ülke mevzuatına göre kazancın yarısı kurumlar vergisinden müstesnadır. Ayrıca şirketin elde etmiş olduğu kâr payı üzerinden %5 oranında vergi kesintisi yapılmıştır. (21.11.2012 tarihinde, 1 Euro = 2,00 TL)

4- Şirket, 10.01.2009 tarihinde Tekdal A.Ş.'ye ait hisse senetlerinden 20.000 adedini toplam 120.000 TL ödeyerek satın almıştır. Tekdal A.Ş. tamamı sermaye yedeklerinden karşılanmak suretiyle 11.04.2012 tarihinde sermaye artırımına gitmiş ve bu işlem nedeniyle şirkete 10.000 adet hisse senedini bedelsiz olarak vermiştir.

Şirket, aktifinde yer alan Tekdal A.Ş.'ye ait hisse senetlerinin 25.000 adedini 15.07.2012 tarihinde toplam 300.000 TL bedelle (yarısı peşin, kalan yarısı 1 yıl vadeli) dar mükellef kurum XYZ firmasına devretmiştir. Satıştan doğan kazancın tamamı 10.01.2013 tarihinde özel fon hesabına aktarılmıştır.

Söz konusu satış işlemi nedeniyle aracı kuruma 4.000 TL komisyon ödenmiş ve bu tutar gider olarak kayıtlara yansıtılmıştır.

5- Şirket, Osmanlı Dönemine ait, yurt dışında bulunan tarihi yapıların restorasyonu işi için T.C. Kültür Bakanlığı'na 2012 yılında açılan ihaleyi kazanmış ve bu iş kapsamında Yunanistan, Bulgaristan ve Bosna Hersek'te bazı tarihi binaların restorasyonunu gerçekleştirmiştir. Söz konusu işler 14.11.2012 tarihinde tamamlanmış olup, yapılan işin karşılığını teşkil eden bedel bu tarih itibarıyla faturalandırılmış ve ödenmesi gereken tutar 04.01.2012 tarihinde T.C. Kültür Bakanlığı'na şirketin Türkiye'deki banka hesabına havale yapılması suretiyle ödenmiştir.

Söz konusu restorasyon işleri nedeniyle elde edilen kâr veya zararlar aşağıdaki şekilde hesaplanıp genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmiştir.

İşin Yapıldığı Yer	Kazanç (TL)	Yurt Dışında Ödenen Vergi
--------------------	-------------	---------------------------

		(TL)
Yunanistan	450.000	50.000
Bulgaristan	380.000	40.000
Bosna Hersek	(90.000) zarar	-

6- Şirketin dönem içerisinde kullanmış olduğu borçlara ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

a- %5 oranında ortağı olan Polat ŞAHİN'den 14.02.2012 tarihinde 8.000.000 ABD Doları borç almış ve 26.11.2012 tarihinde faizi ile birlikte 8.400.000 Dolar olarak geri ödemiştir. Bu işleminden doğan kur farkı ve faiz gideri kayıtlara gider olarak aktarılmıştır. (14.02.2012 tarihinde 1\$ = 1,31 TL ; 26.11.2012 tarihinde 1\$ = 1,42 TL)

b- Ortak Polat ŞAHİN'in %8 oranında ortak olduğu Kartal Ltd. Şti.'nden 16.03.2012 tarihinde 4.000.000 TL borç almış ve iki ay sonra faizi ile birlikte 4.200.000 TL olarak geri ödemiştir.

c- Ortak Salih YEŞİL'in sahibi olduğu arsa teminat gösterilerek ABC Bank'tan 11.04.2012 tarihinde 6 ay vadeli (Aylık faiz oranı %1,8) 1.000.000 TL kredi alınmıştır.

7- Şirket genel kurul toplantısında alınan karar uyarınca 2012 yılında sermaye artırımına gitmiş ve itibari değeri 500.000 TL olan hisse senetlerini 810.000 TL'ye satmıştır.

8- Şirket, Kıbrıs'ta bulunan (G) İnşaat firmasının Lefkoşa'da inşa ettirecek olduğu otel binasının statik projesinin çizimi işini üstlenmiştir. Kurum, proje çizimi işini İstanbul bürosunda bulunan personeli aracılığıyla gerçekleştirmiştir. İşin bitiminde, hizmet bedeli olan 200.000 TL üzerinden müşteri adına fatura düzenlenmiş ve fatura bedeli banka kanalı ile kurumun Türkiye'deki hesabına yatırılmıştır. Şirketin söz konusu proje çizimi işi için hesaplayıp gider olarak dikkate aldığı tutar ise 40.000 TL'dir.

9- Şirket, merkezi Bahreyn'de bulunan (X) Şirketinin %30 hisseli ortağıdır. (X) Şirketinin hesap dönemi normal takvim yılı olup, ortaklık yapısı ise aşağıdaki gibidir.

Şirket (Şahinler A.Ş.)	%30
(A) Gerçek Kişisi (Türkiye'de tam mükellef)	%10
Kanuni ve iş merkezi Almanya'da bulunana (Y) Şirketi	%40
Bahreyn'de mukim (Z) Gerçek Kişisi	%20

(X) Şirketinin ortaklarından olan, Almanya'daki (Y) Şirketinin hissesinin %30'u Türkiye'de tam mükellef olan (M) Kurumuna aittir.

(X) Şirketinin 2006 hesap dönemi faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir.

- Ticari Hasılat	: 220.000 BD (Bahreyn Dinarı)
- Faiz Geliri	: 45.000 BD
- Men.Kıymet Satış Geliri	: 35.000 BD
- Gayrimenkul Kira Geliri	: 50.000 BD
- Giderler	: 200.000 BD
- Dönem Kârı	: 150.000 BD
- İstisna Kazanç	: 100.000 BD

- Kurumlar Vergisi Oranı : %10

Şirket, (X) Şirketinin 2012 yılı içerisinde gerçekleştirmiş olduğu sermaye artırımına iştirak etmemiş, bu nedenle şirketteki iştirak payı %30'dan %25'e düşmüştür. (31.12.2012 tarihi itibarıyla ortaklık payı %25'tir.)

Şirket, söz konusu şirkete iştiraki nedeniyle, 2012 hesap döneminde kâr payı dağıtımı yapılmadığı için, herhangi bir gelir kaydı yapmamıştır. (31.12.2012 tarihi itibarıyla : 1 BD = 3,50 TL)

10- Şirket, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan Türk Böbrek Vakfı'nın inşa ettirmekte olduğu diyaliz merkezi için adı geçen vakfa 2012 hesap dönemi içinde toplam maliyet bedeli 90.000 TL olan çeşitli inşaat malzemesi bağışlamıştır. Mükellef kurum yapmış olduğu bağışın maliyet bedelini gider olarak kayıtlarına intikal ettirmiştir.

11- Şirket, yeni bir dış cephe izolasyon malzemesi geliştirmek üzere oluşturmuş olduğu ve gerekli onayları alıp prosedürlerini de yerine getirdiği "DCK Projesi" kapsamında aşağıdaki harcamaları yapmıştır.

ATİK alımı (Faydalı ömrü 5 yıl)	125.000 TL
Proje kapsamında çalışan personele ödenen ücretler	80.000 TL
Proje ile doğrudan ilgili genel giderler	45.000 TL
Müşterek genel giderlerden projeye verilen pay	25.000 TL
İlk madde ve malzeme alımı (Dönem sonu stokta kalan kısmı 20.000 TL'dir.)	70.000 TL

12- Şirketin yönetim kurulu üyelerinden Nedime KAPLAN İngiltere'de bulunan dil kursuna gönderilmiş olup, adı geçen kişinin kurs ücreti, yol ve konaklama masrafları şirket tarafından karşılanmıştır. Bu kapsamda yapılan toplam 10.000 TL harcama kayıtlara gider olarak yansıtılmıştır.

13- Şirketin, 10.10.2000 tarihinde alınan 15 yıllık faaliyet ruhsatına istinaden serbest bölgede faaliyette bulunan bir adet şubesi bulunmakta olup, 2012 hesap döneminde söz konusu şubede gerçekleştirilen faaliyetlerden 500.000 TL zarar edilmiştir.

14- Şirketin yürütmekte olduğu yıllara sarı inşaat onarım işleri nedeniyle hakediş bedelleri üzerinden yapılan vergi kesintileri aşağıdaki gibidir:

Yapılan İş	İşin Bitim Tarihi	Hakediş Bedelleri Üzerinden Yapılan Vergi Kesintisi (TL)
K	21.07.2012	80.000 TL
L	11.01.2013	70.000 TL
M	-	210.000 TL

Şirketin dönem içerisinde elde etmiş olduğu mevduat faizleri ve repo gelirleri üzerinden yapılan vergi kesintisinin tutarı 120.000 TL'dir.

Veriler :

- 1- Çifte vergilemeyi önleme anlaşmaları hükümleri dikkate alınmayacaktır.
- 2- Şirketin, 2012 hesap dönemi başındaki öz sermayesi 2.000.000 TL'dir.
- 3- Şirket, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin tevsikine ilişkin gerekli belgeleri ilgili hesap dönemine ait beyannamenin verilmesi gereken tarihe kadar temin etmiştir.
- 4- 2012 yılı geçici vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak ödenen toplam geçici vergi 2.400.000 TL'dir.
- 5- 2011 hesap döneminden devreden zarar 2.500.000 TL'dir.

ÇÖZÜM :

1- İş ortaklıklarının kazançlarından alınan paylar, KVK'nın 5/1-a maddesine göre iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirilmelidir. Dolayısıyla elde edilen 1.500.000 TL tutarındaki kazanç iştirak kazancı istisnası olarak kurum kazancından düşülmelidir.

2- Yatırım ortaklıkların elde edilen kar payları KVK'nın 5/1-a maddesinin parantez içi hükmü uyarınca istisna kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla elde edilen iştirak kazancının istisna kazanç olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

3- İşlemin KVK 5/1-b'de düzenlenen yurt dışı iştirak kazançları istisnası yönünden değerlendirilmesi gerekir.

İştirakin anonim şirket niteliğinde olması şartı sağlanmıştır. Ödenmiş sermayenin %10'una sahip olma şartı sağlanmıştır. İştirak hissesinin en az bir yıl elde tutma şartı sağlanmıştır. Kazancın Türkiye'ye transferi şartı sağlanmıştır. Ancak, en az %15'lik vergi yükü şartı gerçekleşmediği için elde edilen kazancın istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Şöyle ki, ilgili ülke mevzuatına göre, elde edilen kazancın yarısı istisna ve vergi oranı da %10 olduğuna göre iştirakin ödemiş olduğu vergi $[(2.000.000 - 1.000.000) \times 0,10 =] 100.000 \text{ €}$ ve bunun toplam kazanca oranı ise % 5'tir. Şirketin hissesine düşen kar payı üzerinden gerçekleştirilen %5'lik stopajın eklenmesiyle de vergi yükü şartı olan %15 oranının altında kalınacaktır.

Bu nedenle elde edilen kazanç istisna olarak düşülemeyecek, ancak yurt dışında iştirakin ödediği vergiler ve kar payı üzerinden ödenen vergiler KVK'nın 33. maddesinin 1 ve 3 numaralı fıkraları uyarınca mahsup edilebilecektir. Buna göre;

İştirakin ödediği vergiden şirketin payına düşen kısım= $(100.000 \text{ €} \times \%50 \times 2,00) = 100.000 \text{ TL}$,

Kar payı kesintisi = $50.000 \text{ €} \times 2,00 = 100.000 \text{ TL}$

Toplam = 200.000 TL

200.000 TL'lik bu tutar yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

4- Söz konusu satış işleminden elde edilen kazancın KVK'nın 5/1-e maddesinde düzenlenen taşınmaz ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesi

gerekmektedir. Satıştan elde edilen kazancın tespit edilebilmesi için öncelikle satışa konu edilen iştirak hisselerinin alış maliyet bedellerinin tespit edilmesi gerekir.

Satışa konu edilen hisse senetlerin birim alış bedeli = $120.000 / (20.000 + 10.000) = 4$ TL

Toplam satış Karı = $300.000 - (25.000 \times 4) = 200.000$ TL

Bedelsiz elde edilen hisse senetlerinin ikisap tarihi olarak ilk hisselerin elde edilme tarihinin esas alınması gerektiğinden, satışa konu edilen tüm hisse senetleri için iki yıl elde bulundurma şartı gerçekleşmiştir. Dolayısıyla elde edilen 200.000 TL tutarındaki kazancı %75'i olan 150.000 TL Kanunun 5/1-e maddesi hükmüne göre iştirak hissesi satış kazancı olarak kurum kazancından düşülebilecektir.

Öte yandan, ödenen komisyonun istisna kazanca isabet eden 3.000 TL'lik kısmının KVK'nın 5/3 maddesi uyarınca KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

5- Yapılan işlerin KVK'nın 5/1-h maddesinde düzenlenen yurt dışı inşaat kazançları istisnası kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Söz konusu kazançlar genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiğinden istisna uygulanmasına mani bir durum söz konusu değildir. Ödemenin Türkiye'de yapılması yurt dışı inşaat kazancı istisna uygulaması yönünden herhangi bir önem arz etmemektedir. Buna göre, 450.000 ve 380.000 olmak üzere toplam 830.000 TL'lik kazanç istisna kazanç olarak kurum kazancından düşülmelidir.

Bosna Hersek'teki işten kaynaklanan 90.000 TL'lik zararın KVK'nın 5/3. maddesi uyarınca kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir. Bu nedenle bu tutarın KKEG olarak kazanca eklenmesi gerekir.

6- Yapılan borçlanma işlemlerinin örtülü sermaye hükümleri çerçevesinde değerlendirilerek, örtülü sermaye oluşup oluşmadığı, eğer örtülü sermaye söz konusu ise bu tutara isabet eden kur farkı ve faiz giderlerinin ne olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir.

Örnekteki verilere göre (b) ve (c) şıklarında yer alan borçlanmalar örtülü sermaye kapsamında değildir. Şöyle ki; (b) şığında, borcun alındığı (C) Ltd. Şti.'nin ortakla ilişkili kişi sayılması için, Bayan (B)'nin bu şirketteki ortaklık payı en az %10 olması gerekirken %8'dir. Dolayısıyla bu borçlanma örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir. (c) şığında ise gayrinakdi teminat karşılığı borçlanma söz konusudur. Kanun hükmü gereği bu borçlanma da örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Ortak Polat ŞAHİN'den yapılan borçlanma ise örtülü sermaye kapsamındadır ve yapılan borçlanmanın örtülü sermaye sayılan kısmına isabet eden kur farkı ve faiz giderinin kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Dönem başı öz sermaye 2.000.000 TL olduğundan bu tutarın üç katı olan 6.000.000 TL'yi aşan kısım örtülü sermaye olarak kabul edilecektir.

- Faiz Gideri = $400.000 \$ \times 1,42 = 568.000$ TL
- Kur Farkı Gideri = $8.000.000 \times (1,31 - 1,42) = 880.000$ TL
- Toplam Gider = 1.448.000
- Toplam Borç = $8.000.000 \times 1,31 = 10.480.000$

- Örtülü Sermaye Tutarı = 10.480.000 – 6.000.000 = 4.480.000 TL
- Giderlerin Örtülü Sermayeye İsalet Eden Kısmı = 4.480.000 / 10.480.000 = %42,75
- KKEG (Faiz Gideri) = 568.000 x 0,4275 = 242.820 TL
- KKEG (Kur Farkı Gideri) = 880.000 x 0,4275 = 376.200 TL
- Toplam KKEG = 1.448.000 x 0,4275 = **619.020 TL**

Örülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz gideri (242.820 TL) aynı zamanda 2012 hesap dönemi sonu itibariyle dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Dolayısıyla, gerçek kişi ortağa dağıtılmış bu tutar üzerinde vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

7- Sermaye artırımını sırasında çıkarılan hisse senetlerinin itibari değeri üzerinde satışından elde edilen kazançlar Kanunun 5/1-ç maddesine göre emisyon primi kazancı istisnası olarak kurum kazancından düşülebilir. İstisna tutarı 310.000 TL'dir.

Ancak bu kazançlar gelir tablosu hesaplarında ve dolayısıyla ticari bilanço karı içinde yer almadığı için, öncelikle KKEG arasında kurum kazancına eklenmeli, daha sonra istisna kazanç olarak kurum kazancından düşülmelidir.

8- Elde edilen kazanç Türkiye'de yapılan bir faaliyetten dolayı elde edildiğinden, başka bir ifadeyle yurt dışında işyeri veya daimi temsilci aracılığı olmaksızın elde edildiğinden yurt dışı inşaat işleri kazancı istisnası kapsamında değerlendirilemez. Dolayısıyla söz konusu kazancın istisna kazanç olarak kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir.

9- Söz konusu işlemin KVK'nın 7. maddesinde düzenlenen kontrol edilen yabancı kurum kazancı hükmü çerçevesinde değerlendirilmesi gerekir.

$$\text{Kontrol oranı} = \%30 + \%10 + (\%40 \times \%30) = \%52$$

Yurt dışındaki şirketin %52'si doğrudan veya dolaylı olarak Türkiye'den kontrol edilmektedir. Dolayısıyla asgari %50 olması gereken kontrol oranı sağlanmıştır.

$$\text{Pasif nitelikli gelirleri toplam gayri safi hasılatı oranı} =$$

$$(45.000 + 35.000 + 50.000) / (220.000 + 45.000 + 35.000 + 50.000) = \%41$$

Dolayısıyla pasif nitelikli gelirlerin gayri safi hasılatı oranına ilişkin %25'lik sınır aşılmıştır ve bu nedenle bu şart sağlanmıştır.

Gayrisafi hasılat 100.000 TL karşılığı yabancı parayı aşmaktadır. Dolayısıyla KEYK uygulaması için aranılan bu şart da sağlanmıştır.

$$\text{Vergi Yüğü} = (150.000 - 100.000) \times \%10 = 5.000$$

$$5.000 / 150.000 = \%3,3$$

Azami %10'luk vergi yükü şartı sağlanmıştır.

KEYK uygulaması için aranılan tüm şartlar sağlandığı için, KEYK kazancı dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın dönem sonundaki iştirak nispetinde Türkiye'de vergiye tabi tutulmalıdır. (%25 oranında)

Buna göre; 150.000 x %25 = 37.500 BD (TL karşılığı = 131.250 TL) KEYK kazancı olarak kurum kazancına eklenmelidir.

Öte yandan, KEYK tarafından ödenen 5.000 BD (TL karşılığı = 17.500 TL)'nin beyana yansıtılan kazançta isabet eden kısmının $(17.500 \times \%25=)$ 4.375 TL'nin KVK'nın 33. maddesi uyarınca hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmelidir.

10- Söz konusu başış %5'lik sınıra tabi olup, bu sınır dahilinde kurum kazancından indirim olarak düşülebilir. Kazancın hesaplanarak bu oranın uygulanması gerekir. Ayrıca, söz konusu 90.000 TL'nin KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

11- KVK'nın 10/1-a maddesi kapsamında; söz konusu harcamalar Ar-Ge harcamaları kapsamında değerlendirilmeli ve bu harcamalardan Ar-Ge niteliğinde olanlar %100 oranında Ar-Ge indimi hesaplanarak kurum kazancından düşülmelidir.

ATİK alımı için yapılan toplam 125.000 TL'lik harcamanın ilgili dönem amortisman tutarı Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmelidir. Buna göre Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmesi gereken tutar 25.000 TL'dir.

Proje kapsamında çalışan personele ödenen ücretlerin tamamı (80.000 TL) Ar-Ge indirimi hesaplamasına dahil edilmelidir.

Proje ile doğrudan ilgili genel giderler Ar-Ge indirimi kapsamındadır. Ancak, müşterek genel giderlerden projeye verilen pay üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanması mümkün değildir.

İlk madde ve malzeme alımları için yapılan toplam harcamaların ilgili dönemde kullanılan kısmı için Ar-Ge indirimi hesaplanabilir. Buna göre 70.000 TL'lik harcamadan dönem sonu stoklarında kalan 20.000 TL'nin çıkarılması suretiyle hesaplanacak 50.000 TL üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanması ve indirilmesi mümkündür.

Yukarıdaki açıklamalara göre, söz konusu Ar-Ge projesi kapsamında yararlanılabilecek toplam Ar-Ge indirimi şöyle hesaplanacaktır:

$$(25.000 + 80.000 + 45.000 + 50.000) \times \%100 = 200.000 \text{ TL}$$

12- Söz konusu harcama, ticari kazancın elde edilmesi veya idamesi ile ilgili bir gider olmayıp, aynı zamanda bu harcamanın gider olarak dikkate alınabileceğine dair bir düzenleme de mevcut değildir. Bu nedenle yapılan 10.000 TL'lik harcamanın KKEG olarak dikkate alınması gerekir.

13- Söz konusu faaliyetler neticesinde elde edilen kurum kazancı, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu uyarınca kurumlar vergisinden müstesna olduğundan bu faaliyetten doğan zararların da KVK'nın 5/3. maddesi uyarınca kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, serbest bölgedeki faaliyet sonucunda oluşan 500.000 TL tutarındaki zararın KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

14- Söz konusu işlerden sadece biten işe ait vergi kesintilerinin mahsubu mümkündür. Devam eden işlere ait kesintiler henüz ilgili dönemde beyana konu edilmediği için bunlar üzerinden yapılan vergi kesintilerinin de mahsubu söz konusu olamaz. Buna göre, biten işe ait hak edişler üzerinden kesinti yoluyla ödenen 80.000 TL'nin hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekir.

Ayrıca mevduat faizleri ve repo gelirleri üzerinden kesinti yoluyla ödenen vergilerin de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekir.

Bu verilere göre, şirketin 2012 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır. (Sonuçlar, örnekteki ilgili olduğu açıklama numaraları ile gösterilmiştir.)

TİCARİ BİLANÇO KÂRI	20.000.000
KKEG	1.622.020
4-	3.000
5-	90.000
6-	619.020
7-	310.000
10-	90.000
12-	10.000
13-	500.000
9- (KEYK)	131.250
KAR VE İLAVELER TOPLAMI	21.753.270
İSTİSNALAR	2.790.000
1- md. 5/1-a	1.500.000
4- md. 5/1-e	150.000
5- md. 5/1-h	830.000
7- md. 5/1-ç	310.000
KÂR	18.963.270
Zarar Mahsubu (2009)	2.500.000
İNDİRİME ESAS TUTAR	16.463.270
11- Ar-Ge indirimi (md. 10/1-a)	200.000
10 - Bağış ve yardım (md. 10/1-c)	90.000
DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI	16.173.270
HESAPLANAN K.V.	3.234.654
3- Yurt dışında ödenen vergiler (İştirak)	200.000
9- Yurt dışında ödenen vergiler (KEYK)	4.375
14- Kesinti yoluyla ödenen vergiler	200.000
Geçici vergi	2.400.000
ÖDENMESİ GEREKEN K.V.	430.279



Sipariş için 0216 391 99 08 vergisorunlari@vergisorunlari.com

ÇIKTI

VERGİ REHBERİ



www.facebook.com/vergisorunlari



www.youtube.com/vergisorunlari



[@_vergisorunlari](https://twitter.com/_vergisorunlari)



Sipariş için 0216 391 99 08 vergisorunlari@vergisorunlari.com

YÜRÜRLÜKTEKİ TÜRK **VERGİ KANUNLARI**

ÇIKTI
16. BASKI



www.facebook.com/vergisorunlari



www.youtube.com/vergisorunlari