

SEMİNER



**ANTALYA
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLER ODASI**

KURUMLAR VERGİSİ BEYANNAME DÜZENLEME VE ÖZELLİKLİ DURUMLAR

YMM MURAT YILDIZ

YMM İRFAN VURAL

06 NİSAN 2017 PERŞEMBE SAAT: 13.30

ANTALYA SMMM ODASI MUSTAFA ÖZYÜREK TOPLANTI SALONU

KURUMLAR VERGİSİNDE İSTİSNALAR VE ÖZELLİKLİ KONULAR



İRFAN VURAL
Yeminli Mali Müşavir

A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir



**ANTALYA
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLER ODASI**

2016 SONU İTİBARIYLA KURUMLAR VERGİSİ FAAL MÜKELLEF SAYILARI

MÜKELLEFİYET TÜRÜ	SAYISI
LİMİTED ŞİRKET	594.302
ANONİM ŞİRKET	117.124
KOOPERATİF	35.686
İŞ ORTAKLIĞI	4.231
ESHAMLI KOMANDİT ŞİRKET	7
TOPLAM	751.350
KURUMLAR VERGİSİNDEN MUAF OLANLAR	-(29.826)
KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEF SAYISI	721.524

YILLAR	VERGİ GELİRLERİ (BİN TL) (1)	GELİR VERGİSİ (BİN TL) (2)	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%) (2/1)	KURUMLAR VERGİSİ (BİN TL) (3)	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%) (3/1)	TOPLAM K.D.V. (DAHİLDE + İTHALDE) (BİN TL) (4)	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%) (4/1)	GELİR VERGİSİ KURUMLAR VERGİSİ KDV TOPLAMI (BİN TL) (5)	VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI (%) (5/1)
2014	401.683.956	91.063.306	22,7	35.163.517	8,8	130.538.554	32,5	256.765.377	63,9
2015	464.886.790	105.393.946	22,7	37.009.483	8,0	153.575.376	33,0	295.978.805	63,7
2016	529.263.765	123.683.017	23,4	46.898.207	8,9	168.548.403	31,8	339.129.627	64,1

GELİRİN ÇEŞİDİ	TAHSİLAT 2016 (BİN TL)	TAHSİLAT 2016 (%)
VERGİ GELİRLERİ TOPLAMI	529.263.765	100%
GELİR VE KAZANÇ ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	170.581.224	32,23%
GELİR VERGİSİ	123.683.017	23,37%
Beyana Dayanan Gelir Vergisi	5.427.144	1,03%
Basit Usulde Gelir Vergisi	380.351	0,07%
Gelir Vergisi Tevkifatı	115.893.142	21,90%
Gelir Geçici Vergisi	1.982.380	0,37%
KURUMLAR VERGİSİ	46.898.207	8,86%
Beyana Dayanan Kurumlar Vergisi	4.663.783	0,88%
Kurumlar Vergisi Tevkifatı	352.519	0,07%
Kurumlar Geçici Vergisi	41.881.905	7,91%
DOLAYSIZ VERGİLERİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI	= %32,33	
TEVKİFAT YOLUYLA ÖDENEN KISIM : %23,37 + %0,07	= %23,44	
YILLIK BEYANNAMEYE DAYALI ÖDENEN VERGİ	= %8,89	

GELİRİN ÇEŞİDİ	TAHSİLAT 2016 (BİN TL)	TAHSİLAT 2016 (%)
DAHİLDE ALINAN MAL VE HİZMET VERGİLERİ	230.119.022	43,48%
DAHİLDE ALINAN KATMA DEĞER VERGİSİ	91.965.337	17,38%
ÖZEL TÜKETİM VERGİSİ	121.187.315	22,90%
Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi	11.075.995	2,09%
Şans Oyunları Vergisi	899.970	0,17%
Özel İletişim Vergisi	4.990.373	0,94%
Dahilde Alınan Diğer Mal ve Hizmet Vergileri	32	0,00%
ULUSLARARASI TİC. VE MUAM. AL. VERGİLER	86.081.572	16,26%
Gümrük Vergileri	9.148.598	1,73%
İTHALDE ALINAN KATMA DEĞER VERGİSİ	76.583.066	14,47%
Diğer Dış Ticaret Gelirleri	349.908	0,07%

DOLAYLI VERGİLERİN TOPLAM VERGİ GELİRLERİ İÇİNDEKİ PAYI: 43,48 + 16,26 = %59,74

GELİRİN ÇEŞİDİ	TAHSİLAT 2016 (BİN TL)	TAHSİLAT 2016 (%)
MÜLKİYET ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER	10.672.618	2,02%
Veraset ve İntikal Vergisi	643.941	0,12%
Motorlu Taşıtlar Vergisi	10.028.677	1,89%
DAMGA VERGİSİ	13.654.200	2,58%
HARÇLAR	18.152.585	3,43%
Yargı Harçları	3.529.390	0,67%
Noter Harçları	727.875	0,14%
Vergi Yargısı Harçları	615	0,00%
Tapu Harçları	10.428.191	1,97%
Pasaport ve Konsolosluk Harçları	853.720	0,16%
Gemi ve Liman Harçları	20.609	0,00%
İmtiyazname, Ruhsatname ve Diploma Harçları	87.517	0,02%
Trafik Harçları	384.048	0,07%
Diğer Harçlar	2.120.618	0,40%
BAŞKA YERDE SINIFLANDIRILMAYAN DİĞER VERGİLER	2.544	0,00%

KURUMLAR VERGİSİNDE

BAŞLICA İSTİSNA VE İNDİRİMLER



İRFAN VURAL
Yeminli Mali Müşavir

A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir



**ANTALYA
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLER ODASI**

İSTİSNALAR

- **İştirak Kazançları İstisnası**
- **Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası**
- **Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası**
- **A.Ş'lerin Yurtdışı İştirak Hisselerini Elden Çıkarmalarına İlişkin İstisna**
- **Emisyon Primi İstisnası**
- **Yatırım Fon ve Ortaklıkların Kazançlarına İlişkin İstisna**
- **Taşınmaz ve İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası**
- **Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Olan Kurumlara İlişkin İstisna**
- **Bankalara Tanınan Taşınmazlar, İştirak Hisseleri, Rüçhan Hakkı Satışlarından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna**
- **Yurtdışı İnşaat, Onarma, Montaj ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlara İlişkin İstisna**
- **Özel Okul ve Rehabilitasyon Merkezi İşletilmesinden Elde edilen Kazançlara İlişkin İstisna**
- **Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlara İlişkin İstisna**
- **Kira Sertifikası İhracı Amaçlıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlara İlişkin İstisna**
- **Kooperatiflerde Risturn İstisnası ve Muafiyet**
- **Yatırım İndirimi İstisnası**
- **Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi ve Devrinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna**
- **Teknokentlerde Yapılan Faaliyetlere İlişkin Kazanç İstisnası**
- **Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna**
- **Lisanslı Depoculuk Kanununa Tabi Ürün Senetlerinin Elden Çıkarılmasına İlişkin İstisna (GVK Geçici Md:76)**
- **Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (K.V.K. Mad. 5/B)**

1- İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (K.V.K.MD. 5/1-a) :

Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar (Yatırım fonu katılma belgeleri ile yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç),

2) Tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları, kurumlar vergisinden istisnadır.

- Kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştirakleri dolayısıyla sağladıkları kazançlar **çifte vergilemenin** önüne geçilmesi amacıyla istisna edilmiştir.
- İştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için aranan **tek şart, kar payının elde edildiği kurumun (iştirakin) tam mükellef bir kurum olmasıdır.** 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.
- Bu bent kapsamında; kurumların **yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kar payları ile yatırım fon ve ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları** (tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) **iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.**

- Elde edilen kâr paylarının kaynağının, iştirak edilen kurumun önceki yıl veya daha önceki yıllar kârlarından dağıtılmış olmasının, iştirak kazancını elde eden kurum yönünden istisna uygulamasında herhangi bir önemi yoktur.
- **Örneğin;** (A) Kurumunun **2016** yılında **2014** yılı kârını dağıtması halinde, bu kuruma ortak olan (B) kurumunun söz konusu iştirak kazancını **2016** hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının tespitinde istisna olarak dikkate alması mümkündür.
- 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.
- Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılmasına karşın, bu bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar tam mükellef kurum olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla **serbest bölgelerde faaliyette bulunana kurumlara iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar** da diğer tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançlarında olduğu gibi kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin b-i alt bendine göre tam mükellef kurumlara dağıtılan kar payları tevkifata tabi olmadığından **İştirak kazançlarında vergi yükü sıfır olmaktadır.**
- **Kurumun diğer bir kuruma iştirak etmesi halinde bu kurumun yönetim kurulu temsilcileri vasıtasıyla GVK 75/3'e göre elde ettikleri kar payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanacaktır.**

2- EMİSYON PRİMİ İSTİSNASI (K.V.K. MD. 5/1-ç) :

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin ç bendi çerçevesinde; Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarı değeri aşan kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.

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

Emisyon primleri kurumlar vergisi uygulamasında, kurum kazancının bir unsurudur. Bu nedenle; emisyon primlerinin ticari bilanço kârına eklenmeksizin, doğrudan istisna olarak kurum kazancından düşülmesi kurumlar vergisi matrahının eksik hesaplanmasına yol açacaktır. Bu durumu önlemek için **emisyon primlerinin, bir taraftan ticari bilanço kârına eklenmesi suretiyle mali kâra ulaşılması, diğer taraftan da istisnalar arasında gösterilerek kurumlar vergisi matrahından düşülmesi** gerekir.

Örnek : (X) Anonim Şirketi'nin 2016 hesap dönemi bilanço karı 600.000 TL olup, ayrıca bu döneme ait **50.000 TL emisyon primi** kazancı bulunmaktadır. Bu verilere göre;

- Ticari Bilanço Kârı : 600.000 TL
- İlaveler (**Emisyon Primi**) : 50.000 TL
- Kâr ve İlaveler Toplamı : 650.000 TL
- İstisnalar (**Emisyon Primi**) : 50.000 TL
- Kurumlar Vergisi Matrahı : 600.000 TL

3. İŞTİRAK HİSSELERİ VEYA TAŞINMAZLARIN SATIŞINDAN DOĞAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA (KVK MD. 5 /1-e)

A- İSTİSNA UYGULANMASINA KONU OLACAK İKTİSADİ KIYMETLER:

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

Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;

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

ii) İştirak Hissesi; Bunlar,

- Anonim şirketlerin 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.

iii) kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları.

B- İŞTİRAK HİSSELERİ VE TAŞINMAZLARIN SATIŞINDAN DOĞAN KAZANCIN KURUMLAR VERGİSİNDEN MÜSTESNA TUTULMASININ ŞARTLARI :

- **İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma;** İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.
- Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılmaması,
- Kazancın istisnadan yararlanan kısmının fon hesabına alınması,
- Fon hesabına alınan tutarın satışın yapıldığı yılı **izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesapta tutulması.** (Beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.)
- Satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen **ikinci takvim yılının sonuna kadar** tahsil edilmesi,

C- TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

➤ İstisna, satış kazancının %75'ine uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınma şartı bulunmayıp, **sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının söz konusu fon hesabına alınması gerekmektedir.**

➤ Mükelleflerin kazancın kazancının %75'ini aşmamak koşuluyla istisnadan daha az oranda yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, yararlanılmayan kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir. **İstisnadan yararlanması öngörülen kazanç kısmının fon hesabına alınan kazanç kısmından büyük olmayacağı tabiidir.**

➤ **Fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekir.**

Örneğin, 2016 yılında yapılan bir satış için kazancın fon hesabına alınma zamanı, **01.01.2017** tarihinden beyannamenin fiilen verildiği tarihe kadar olan süre olacaktır. Mükellefin ilgili dönem beyannamesini **20.04.2017** tarihinde verdiği kabul edildiğinde, fon hesabına aktarma işleminin de bu tarihe kadar yapılmış olması gerekir.

➤ Satış işlemi ile birlikte satış kazancı 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.

- **İnşaatı henüz tamamlanmamış bina satışında arsaya tekabül eden kazanç istisna kapsamındadır.** Ancak inşaatı tamamlanan binalarda, arsası iki yıldan eski iktisap edilmiş bile olsa, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren iki yıl geçmedikçe kazanç istisnadan yararlanılamaz.
- Taşınmazların 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.
- **Cins tashihi** herhangi bir nedenle geciken binalarda iki yıllık süre tashihi yapıldığı tarihte değil, binanın fiilen kullanım tarihinden itibaren başlamaktadır.
- **OSB'lerce** katılımcılara tahsis edilen ancak tapu kaydı katılımcı üzerinde bulunmayan arsaların satışı istisna kapsamında değildir. Ancak, iki tam yıl kullanıldığı tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir
- **Devir, bölünme ve birleşmelerde** 2 yıl aktifte tutulma süresinin hesabında devrolan veya bölünen kurumun aktifinde geçen sürelerde dikkate alınacaktır.

- Şirketin ana faaliyet konuları arasında **taşınmaz ticareti ve kiralanması** faaliyetinin bulunması halinde, (faaliyetin yürütülmesine tahsis edilen taşınmazın satışı hariç) taşınmaz satışından elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır. **(Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nin 04/05/2010 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-4-333 sayılı muktezası.)**
- Şirkete ait fabrika binasının satışından elde edilecek kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5-1/e maddesi çerçevesinde istisnaya konu edilmesi ve istisna dışında kalan % 25'lik kısmının ise yeni bir fabrika binasının iktisap edilmesi amacıyla **yenileme fonuna** aktarılması mümkün bulunmaktadır. **(Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nin 09/12/2011 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-716 sayılı muktezası.)**
- Yaptığı taşınmaz ve iştirak hissesi satışları dolayısıyla **2016 yılında ise 246.000 TL, 2017 yılında ise 255.000 TL'nin üzerinde istisnadan faydalanan kurumların YMM İstisna Tasdik Raporu düzenlettirmesi gerekir.** Tam tasdik sözleşmesi bulunanlarda ayrıca rapora ihtiyaç yoktur.

D- HASILAT PAYLAŞIM SÖZLEŞMESİNE İSTİNADEN DEVREDİLEN TAŞINMAZLARDA %75 KAZANÇ İSTİSNASI UYGULAMASININ MÜMKÜN OLUP OLMADIĞI

Şirket aktifinde iki tam yıldan uzun süredir kayıtlı bulunan ve üzerinde şirketin üretim tesisleri bulunan arsayı "hasılat paylaşımı" modeliyle, bir inşaat şirketine satılması, bu modelde şirket adına inşaat ruhsatı alınacağı ve bağımsız bölümlerin kat irtifakının kurulacağı, kat irtifaklarının nihai alıcıya her bir satışta ayrı ayrı olmak üzere tapu devirlerinin şirket tarafından yapılacağı, tapu devirleri sonrasında inşaat şirketine hasılat paylaşımına göre arsa faturası kesileceği belirtilmiştir.

Bu durumda, her ne kadar firmaca yapılan arsa tesliminde inşaa edilen bağımsız bölümler yerine bunların satışından elde edilen hasılattan pay alınmış olsa da, **aslında yapılan işin arsa karşılığı inşaat olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.**

Buna göre, **arsa satışında uygulayacağınız hasılat paylaşımı modeliyle, taşınmaz ticareti yapmış olacağınızdan**, bu satış nedeniyle oluşacak kazanç, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnanın uygulanması mümkün değildir.

4- SAT-KİRALA-GERİ AL YÖNTEMİYLE SATILAN TAŞINMAZLARDA İSTİSNA UYGULAMASI

6111 sayılı Kanunla KVK'nun 5/1-e bendine 25.02.2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen ve 6728 sayılı Kanunla 09.08.2016 tarihinde kaldırılana kadar yürürlükte kalan parantez içi hükmünde;

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

Söz konusu hükmün taşınmaz ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların %75'inin kurumlar vergisinden istisna eden KVK'nun 5/1-e bendinde parantez içinde yer alıp, müstakil bir hüküm olmaması bu uygulamanın etkin bir finansman yöntemi olarak uygulanabilmesinin önünü kesiyordu.

Örneğin; Taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan şirketin, sat-kirala-geri al yöntemiyle bir finansal kiralama şirketine satması durumunda söz konusu satıştan doğan kazançlar için Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenlenen istisnadan faydalanması mümkün olmuyordu. *

* (Adana Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.09.2015 tarih ve 19341373-125[ÖZELGE-2014/13]-54 sayılı özelgesi)

SAT-KİRALA-GERİ AL İŞLEMLERİNE İLİŞKİN ESASLAR YENİDEN BELİRLENDİ.

Bu gerekçelerle; 6728 sayılı Kanun'un 56 ncı maddesi ile KVK'nın 5 inci maddesinin (1/e) bendinin birinci paragrafında yer alan söz konusu parantez içi hüküm yürürlükten kaldırılmış Sat ve Geri Kirala işlemlerine ilişkin kurumlar vergisi istisnası aynı maddeye eklenen ve aşağıda yer alan (j) bendinde müstakilen yeniden düzenlenmiştir.

"j) Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisnadır.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte **özel bir fon hesabında** tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların itfasında kullanılır.

İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.

SAT-KİRALA-GERİ AL İŞLEMLERİNDEN DOĞAN KAZANÇLARDA İSTİSNADAN YARARLANMA ŞARTLARI

- Taşınır veya taşınmazın kiralayanlara, geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda **geri alınması şartıyla satıldığı** hususunun sözleşmede yer alması,
- Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarını, satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar, **özel fon hesabına alınması**,
- Fon hesabında tutulan kazancın **işletmeden çekilmemesi**, gerekmekte olup,
- Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlara istisna uygulamasından; 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla taşınır ve taşınmaz mallarını finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına **devreden kurumlar vergisi mükellefleri** ile bu varlıkları devraldıkları kurumlara **kira süresi sonunda devreden finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları**, yararlanabilecektir.
- İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, kurumların tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

Örnek 1: (E) A.Ş. 1.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı taşınırı için toplam 680.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınırı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 15/8/2016 tarihinde 800.000.- TL bedel üzerinden (F) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(F) Finansal Kiralama A.Ş., 800.000.- TL ana para ve 400.000.- TL faiz olmak üzere toplam 1.200.000.- TL kira ödemesi karşılığında (E) A.Ş.'ye 5 yıllık süreyle kiraladığı bu taşınırı 16/8/2021 tarihinde (E) A.Ş.'ye 1.000.- TL bedelle geri satmıştır.

1. Satış: (E) A.Ş.'nin Taşınırını (F) Finansal Kiralama AŞ'ye Satışı:

İstisna Kazanç = Satış Bedeli – Taşınırın (E) AŞ'deki Net Bilanço Aktif Değeri

İstisna Kazanç = 800.000 TL – (1.000.000 TL – 680.000 TL) = 480.000 TL.

(E) A.Ş. 480.000.- TL tutarındaki istisna kazancını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

(E) A.Ş. söz konusu taşınıra ilişkin sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkını Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde **“260 Haklar”** hesabında 800.000.- TL bedelle takip edecektir.

(E) A.Ş.'nin bu taşınır için yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın (480.000.- TL / 800.000.- TL=) %60'lık kısmı özel fon hesabından karşılanacak; sadece (320.000.- TL / 800.000.- TL=) %40'lık kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

2. satış: (F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin taşınırı (E) A.Ş.'ye geri satışı:

(F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin (E) AŞ'den satın aldığı ve aktifinde iz bedeliyle takip ettiği taşınırı kira süresi sonunda 1.000.- TL bedelle (E) AŞ'ye geri satışından doğan kazancı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

Öte yandan, (F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine ilişkin faiz gelirlerinin ise (400.000 TL) istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

VARLIKLARIN SAT-KİRALA-GERİ AL SÜRECİ TAMAMLANMADAN ÜÇÜNCÜ KİŞİ VE KURUMLARA SATILMASI DURUMU

Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere üçüncü kişi ve kurumlara satılması halinde, **kiralayanlar tarafından elde edilen kazanç dolayısıyla bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.**

Sat-kirala-geri al işlemine konu taşınır ve taşınmaz malların kiralayanlar tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kiralayan nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

Örnek 2: (M) A.Ş. aktifinde 4.000.000.- TL bedelle kayıtlı olan taşınmaz için 1.000.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 1/8/2017 tarihinde 7.500.000.- TL bedel üzerinden (N) Finansal Kiralama AŞ'ye devretmiştir.

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

Çözüm: Bu veriler çerçevesinde (M) A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği söz konusu taşınmazı (N) Finansal Kiralama AŞ'ye satışından kaynaklanan;

$[7.500.000.- \text{ TL} - (4.000.000.- \text{ TL} - 1.000.000.- \text{ TL}) =]$ **4.500.000.- TL** tutarındaki kazancı için istisnadan faydalanması dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) AŞ'den tahsil olunacaktır.

Öte yandan, (M) A.Ş.'nin söz konusu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu etmek suretiyle (N) Finansal Kiralama AŞ'ye devrettiği dönem itibarıyla Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki şartların sağlanmış olması ve bu şartların sonradan ihlal edilmemesi kaydıyla, bu işlemde doğan 4.500.000.- TL tutarındaki kazancın **%75'lik** kısmı için anılan bentte yer alan istisnadan faydalanılması mümkündür.

Bu durumda, bu kazancın kalan **%25'lik** kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.

SAT-KİRALA-GERİ AL İŞLEMLERİNE DİĞER VERGİ KANUNLARINDA UYGULANAN VERGİSEL AVANTAJLAR

1- SAT-KİRALA-GERİ AL İŞLEMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ AVANTAJI

KDV Kanunu'nun 17/4. maddesinin 6728 sayılı Kanun ile değişik (y) bendi uyarınca; "6361 sayılı Kanun kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınınca bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile **kiralamaya konu taşınır ve taşınmazın kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri KDV'den istisnadır.** "

- Yapılan düzenlemeye göre; bir kurumlar vergisi mükellefi şirkete ait bir **taşınır ve taşınmazın** 6361 sayılı Kanun kapsamında satılıp geri kiralınması işlemleri (sat-geri kirala); hem satışı, hem kiralınması, hem de kira süresi sonunda esas sahibine iadesi KDV Kanununun 17/4-y maddesine göre **KDV'den de istisnadır.**
- İstisna kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına **devredilen her türlü taşınır ve taşınmaz malların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KDV**, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.
- **Taşınırların** sahibinden satın alıp, bizzat sahibine geri kiralınması işlemlerinde istisna, 09.08.2016 tarihten itibaren sonra yapılan sözleşmelerde uygulanacaktır.

SAT-KİRALA-GERİ AL İŞLEMLERİNDE DAMGA VERGİSİ AVANTAJI

6728 sayılı Kanununun 74 üncü maddesi ile 09.08.2016 tarihinden geçerli olmak üzere 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanununun 37 nci maddesinin 1 numaralı fıkrasında yapılan düzenleme ile; finansal kiralama sözleşmeleri, bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar, finansal kiralama konusu malların teminine ilişkin kiralayan ve satıcı arasında düzenlenen sözleşmeler ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna edilmiştir.

Yapılan düzenleme ile 6361 sayılı Kanunda tanımlanan kiralayanlar ile finansal kiralama konusu malların tedarikçileri arasında imzalanan sözleşmeler ve bunların teminatına ilişkin kağıtlarla ilgili işlemler de istisna kapsamına alınmış olup, söz konusu işlemler nedeniyle damga vergisi alınmayacaktır.

SAT-KİRALA-GERİ AL İŞLEMLERİNDE HARÇ İSTİSNASI

6728 sayılı Kanunla Harçlar Kanununun 59 uncu maddesinin (1/p) bendinde yapılan düzenleme ile; 6361 sayılı Kanun kapsamında yer alan finansal kiralamaya konu her türlü **taşınmazın kiralama süresi sonunda kiracıya devrinde kiralayandan ve kiracıdan tapu harcı alınmayacaktır.**

Ayrıca taşınmazların sat-geri kirala işlemi kapsamında finansal kiralama şirketine satışı sırasında Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin I-20/g bendi uyarınca devreden ve devralandan ayrı ayrı binde 20 oranında değil **sadece devredenden binde 4,55** tapu harcının ödenmesi gerekmektedir.

6728 sayılı Kanunun 74 üncü maddesi ile 6361 sayılı Kanunun 37 nci maddesinde yapılan düzenleme ile 6361 sayılı Kanunda tanımlanan kiralayanlar ile finansal kiralama konusu malların tedarikçileri arasında imzalanan sözleşmeler ve bunların teminatına ilişkin kağıtlarla ilgili işlemler de istisna kapsamına alınmış olup, söz konusu işlemler nedeniyle harç alınmayacaktır.

5. YURT DIŞI İNŞAAT İŐLERİNDEN SAĞLANAN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA (K.V.K. Md. 5/h) :

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/h. Bendine göre “Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar” herhangi bir koŐula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu kapsamda istisnadan yararlanabilmek için;

- Faaliyetin Konusu Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma ve Montaj İŞleri İle Teknik Hizmet Kapsamında Olması.
- Bu Faaliyetlerden Sağlanan Kazançların Elde Edildiği Yılda, Türkiye'de Genel Netice Hesabına İntikal Ettirilmesi yeterlidir.

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

YURT DIŞI İNŞAAT KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

- Yurt dışındaki şantiye veya şubelere gönderilen mallar **ihracat** kapsamında değerlendirilecektir.
- **Yurt dışına gönderilen avanslar** değerlemeye tabi tutulmayacaktır. KVK'nın 5/3. maddesine göre yurt dışına gönderilen kredilere ait Türkiye'de ödenen faiz ve hesaplanan kur farkları Türkiye'deki vergiye tabi gelirlerden indirilemez.
- **Geçici ihracat** kapsamında yurt dışına gönderilen makine ve teçhizat için Türkiye'de amortisman ayrılamaz.
- **Müşterek genel giderlerden** yurt dışındaki işlerde pay verilmesi gerekmektedir.
- **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 iş yeri 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 değildir.
- İstisna uygulamasında, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan **kazançların Türkiye'ye getirilmesi şart değildir**. Bu kazançlar, Türkiye'ye getirilmese dahi istisna uygulamasına konu edilebilecektir.
- Bu Kapsama Giren İstisna Kazançlar İçinde Diğer İstisna Kazançlarda Olduğu Gibi Kar dağıtımı Yapılmadıkça **Gelir Vergisi Tevkifatı** Yapılmayacaktır.

DEVAM EDEN YURTDIŞI İNŞAAT İŞİNE AİT HASILATIN TÜRKİYE'DE DEĞERLENDİRİLMESİ HALİNDE İSTİSNA UYGULAMASI

Türkiye'de mukim bir şirketin yurt dışında bulunan şubesi tarafından yapılmakta olan inşaat işinin devamı sırasında elde edilen hasılatın;

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

6- EĞİTİM VE REHABİLİTASYON KURUMLARI KAZANÇ İSTİSNASI (K.V.K. Md. 5/1):

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendi ile eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası; **625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar** ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Kanun hükmünde yer alan;

1. **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,
2. **İlköğretim Okulu**, 1739 sayılı Kanunun 22-25 inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,
3. **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,
4. **Özel Eğitim Okulları**, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,
5. **Kreş**, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 0-24 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları (**6745 Sayılı Kanun, Yürürlük tarihi:01.01.2017**),
6. **Gündüz Bakımevi**, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 25-66 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları (**6745 S.K. Yürürlük tarihi:01.01.2017**),
7. **Rehabilitasyon Merkezleri**, **2828 sayılı Kanun 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.

EĞİTİM VE REHABİLİTASYON KURUMLARI KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

- 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.
- **Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına ilişkin istisna;** sadece senedinde veya tüzüğünde amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunan ve **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olanlar için uygulanır.**
- İstisna eğitim hizmetlerinden sağlanan kazançta uygulanacak olup, **Konaklama ve yemek hizmeti** de verilmesi halinde, söz konusu hizmetlerin okulda verilmesi ve bedelin okul ücretine dahil olduğu durumda elde edilen kazanç ayırım yapılmaksızın istisna edilecektir. Yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisnanın uygulanmasına engel değildir.
- Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan **büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri** gibi tesislerin gerek **bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden** elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir.
- İstisna okul veya merkez bazında **5 vergilendirme dönemi** için uygulanır. Bu konuda Maliye Bakanlığına Başvurulması gerekir. Eğitim tesislerinin devri halinde devralan kurum, kalan süre için yararlanır.

EĞİTİM VE REHABİLİTASYON KURUMLARI KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

- **Aynı okulun başka bir binaya taşınması** yeni okul açılışı olarak kabul edilemeyeceğinden, bu okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar için, söz konusu istisnadan tekrar yararlanması mümkün değildir.
- **Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki okul binasının işletilmesinden elde edilen kazançlar da** okulun faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere **beş hesap dönemi** kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. Ancak, istisnadan yararlanabilmesi için söz konusu okulun faaliyet geçmesini müteakiben Maliye Bakanlığı'na yazılı olarak başvurulması gerekmektedir.
- **Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki okul yatırımdan elde edilen kazançta** teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak, yatırımının kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan geçici vergilendirme döneminden itibaren, okulların işletilmesinden elde edilecek kazançta **indirimli kurumlar vergisi oranı** uygulanabilecektir.

Ancak, söz konusu okul yatırımlarının işletilmesinden elde edilecek kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde yer alan istisnaya konu edilmesi halinde eğitim istisnasına konu edilen kazançlar için, **istisnanın uygulandığı dönemler itibarıyla, indirimli kurumlar vergisinden yararlanılamayacağı tabidir.**

ÖZEL KREŞ VE GÜNDÜZ BAKİMEVLERİ KAZANÇLARI İSTİSNA KAPSAMINA ALINDI

➤ **6745 sayılı Kanunun** 64 üncü maddesiyle KVK'nın 5 inci maddesinin (1/ı) bendine yapılan değişiklik ile özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar da kurumlar vergisi istisnası kapsamına alınmıştır. İstisna uygulaması, **01.01.2017** tarihinden itibaren faaliyete başlayacak özel kreş ve gündüz bakımevlerine uygulanmak üzere **07.09.2016** tarihinde yürürlüğe girmiştir.

➤ Bir başka deyişle kreş ve gündüz bakımevlerinin istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların **01.01.2017 tarihinden itibaren faaliyete geçmeleri** gerekmektedir. **01.01.2017** tarihinden önce faaliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden doğan kazançlar için mezkur istisnadan mükelleflerin yararlanması mümkün değildir.

➤ Mükelleflerin, **Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle**, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabilecekleri, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurularına gerek bulunmadığı belirtilmiştir.

➤ Kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin düzenleme ile **01.01.2017** tarihinden itibaren faaliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren **beş hesap dönemi boyunca kurumlar vergisinden** istisna olacaktır.

7- KOOPERATİFLERDE KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ (KVK md. 4/k)

Kurumlar Vergisi Kanununun 2 nci maddesinin ikinci fıkrası hükmüyle kooperatifler kurumlar vergisi mükellefleri arasında sayılmış olmakla beraber aynı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendinde, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere aşağıdaki şartlarla kurumlar vergisinde muaf kılınmışlardır.

- Ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklar ile iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyulması, (**Yapı kooperatiflerinin** kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.)

Yapı kooperatiflerinde bu kayıt ve şartlara ek olarak;

- Kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 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 tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması.

KONUT YAPI KOOPERATİFİNİN FAALİYETİNDE KULLANDIĞI ARACI SATMASI HALİNDE MUAFİYET ŞARTLARINI İHLAL EDİP ETMEYECEĞİ

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "4.13. Kooperatifler" başlıklı bölümünde muafiyet şartları detaylı olarak açıklanmış olup, "4.13.1.4 Sadece ortaklarla iş görülmesi" başlıklı bölümünde de;

"Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.

Bu çerçevede Kooperatiflerin faaliyetinde kullanmak üzere satın almış olduğu kamyonet tipi araçlarını vb. ihtiyaç kalmamasından dolayı üçüncü kişilere satılması halinde "sadece ortaklarla iş görülmesi" şartı ihlal edilmiş sayılacağından satış tarihi itibarıyla kooperatifinizin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir.

Öte yandan, söz konusu kamyonet tipi aracın kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra satılması halinde bu satış işleminin ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyeceği tabiidir.

KOOPERATİFE AİT ARSANIN SATIŞI VE İSTİFA EDEN ÜYELERİN HİSSELERİNİN KOOPERATİF TARAFINDAN SATIN ALINMASI

Kooperatifin sahip olduğu arsayı satması durumunda "münhasıran ortaklar ile iş görülmesi" şartı ihlal edilmiş olacağından kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılması mümkün bulunmayacak olup, satışın yapıldığı tarih itibariyle de kooperatifin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi gerekecektir.

Söz konusu arsanın satış bedeli ile enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş maliyet bedeli arasındaki fark satış kazancı olarak kurum kazancına dahil edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Bu durumda Kooperatif adına kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edildiği tarih itibariyle düzenlenen bilançonun VUK'nun geçici 25 inci maddesine göre, şartların oluşması halinde de mükerrer 298 inci maddesine göre düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, kooperatifin 2016 yılında satmış olduğu arsayı maliyet bedeli ile değerlemesi ve enflasyon düzeltmesinin yapıldığı 2003 ve 2004 yıllarında arsanın kooperatifinizin aktifinde yer alması nedeniyle arsa için enflasyon düzeltmesi yapılması ve buna ilişkin enflasyon düzeltme farkının da arsanın maliyetine eklenmesi mümkündür.

KOOPERATİFE AİT ARSANIN SATIŞI VE İSTİFA EDEN ÜYELERİN HİSSELERİNİN KOOPERATİF TARAFINDAN SATIN ALINMASI

Öte yandan, **kooperatiften istifa ederek ayrılan üyelere ait hisselerin kooperatifçe satın alınması halinde** ödenen bedeller, gerek Gelir Vergisi Kanunu'nun 40 ıncı maddesinde gerekse Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde indirim konusu yapılacak giderler arasında sayılmadığından, söz konusu bedeller kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu hisselerin kooperatif tarafından geri alınması sırasında ödenen bedelle, ayrılan üyelerin ayrıldıkları tarihe kadar kooperatife ödedikleri aidat bedelleri arasında müspet bir fark olması durumunda ise, oluşan bu fark üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (6/b-i) numaralı bendine göre % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

KOOPERATİF YÖNETİM KURULU ÜYELERİNİN MUAF TUTULDUĞU AİDATLARIN DURUMU

Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde;

"Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

...

4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler." hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, **kooperatif yönetim ve denetim kurulu üyelerine herhangi bir ücret ödemesi yapılmamasına rağmen, aidat ödemesinden muaf tutulmaları nedeniyle kişilere bu şekilde sağlanan menfaatler ücret olarak kabul edileceğinden**, Gelir Vergisi Kanunu'nun 61, 94, 103 ve 104 üncü maddelerine göre vergi tevkifatı yaparak 98 inci madde gereğince bağlı olunulan vergi dairesine bildirmesi gerekmektedir.

8- KURUMLAR VERGİSİNDEN İSTİSNA EDİLEN KAZANÇLARA İSABET EDEN GİDERLERİN DİĞER KAZANÇLARDAN İNDİRİLEMESİ

KVK'nun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasında, **iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.**

Buna göre; kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacaktır. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.

Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnasına ilişkin olarak, taşınmaz veya iştirak hissesi satışından kazanç doğmaması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) **%75'i, kanunen kabul edilmeyen gider** sayılacak ve kurumun diğer faaliyetlerinden indirilmesi mümkün olmayacaktır. Kalan %25'i ise gider olarak matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir. **(Örneğin: Taşınmaz satışında ödenen tapu harcının % 75'i)**

Diğer taraftan, **teknoloji geliştirme bölgelerinde veya serbest bölgelerde** faaliyet gösteren mükelleflerin, bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyetlerinin zararlarla sonuçlanması halinde, zarar tutarı “kanunen kabul edilmeyen gider” olarak dikkate alınacaktır.

9- GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU (K.V.K. MD 9)

1. Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesinde yer alan hükme göre 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların **mali bilançolarına** göre meydana gelen zararlar kurum kazancının tespitinde hasılatтан indirilir.
2. Zarar mahsubu işlemi 5 yıllık süreyi geçmemek şartıyla en eski yıldan başlanarak yapılmalı böylelikle 5 yıllık zamanaşımı nedeniyle zarar mahsup hakkının ortadan kalkması önlenmelidir. Kanundaki 5 yıllık süre zararın ortaya çıktığı hesap döneminden sonraki 5 yıllık süreyi kapsar.
3. Mahsuba konu edilecek zarar **mali zarardır**. Geçmiş yıl zararları ticari bilançoğa göre ortaya çıkan zarar değil, kurumlar vergisi beyannamesinde ortaya çıkan mali zarardır.
4. Kurumlar vergisi beyannamelerinde geçmiş yıl zararlarının mahsubu **kazanç istisnalarından sonra yatırım indiriminden önce** uygulanacaktır.
5. İlgili hesap döneminde kazanç olmasına ve indirim konusu yapılabilecek geçmiş yıl zararı bulunmasına rağmen geçmiş yıl zararlarını dikkate almayan mükelleflerin, bu dönemi izleyen yıllarda söz konusu geçmiş yıl zararlarını mahsuba konu etmeleri mümkün değildir. **Ayrıca, kazanç beyan edilen dönemde geçmiş yıl zararlarını mahsup etmeyerek bu hakından vazgeçen mükelleflerin, kazanç beyan edilen dönem beyannamesini düzeltmeleri ve geçmiş yıl zararlarını indirim konusu yapmaları da söz konusu olmayacaktır.**

6736 SAYILI KANUN KAPSAMINDA MATRAH ARTIRIMINDA BULUNAN MÜKELLEFLERDE ZARAR MAHSUBU

03.08.2016 tarih ve 6736 sayılı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanununun 5 inci maddesinin (1/ğ) bendinde, *“Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50’si, 2016 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilmez”* hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, mükellefler, 6736 sayılı Kanun kapsamında matrah artırımında buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2016 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerdir. Söz konusu zararların diğer yarısı ise, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilebilecektir.

6736 SAYILI KANUN KAPSAMINDA MATRAH ARTIRIMINDA BULUNAN MÜKELLEFLERDE ZARAR MAHSUBU

Örnek : (A) Ltd. Şti.'nin, 2011-2015 hesap dönemleri ticari faaliyeti sonucunda hesaplanan mali kâr/zarar tutarları aşağıda yer alan tablodaki gibidir. Mükellef, 2013 yılında beyan ettiği mali kâr tutarından 2011 ve 2012 hesap dönemlerinden devreden geçmiş yıl zararlarını mahsup etmiştir.

YILLAR	MALİ KÂR/ZARAR DURUMU
2011	10.000 TL zarar
2012	12.000 TL zarar
2013	21.000 TL kâr
2014	15.000 TL zarar
2015	40.000 TL zarar

Söz konusu mükellefin 2011, 2012, 2013, 2014 ve 2015 hesap dönemleri için matrah artırımından yararlandığı durumda 2016 ve müteakip hesap dönemlerinde mahsup edebileceği geçmiş yıl zarar tutarı 2012 yılından devreden (1.000 TL / 2 =) 500 TL, 2014 yılından devreden (15.000 TL / 2 =) 7.500 TL 2015 yılından devreden (40.000 TL / 2 =) 20.000 TL olmak üzere toplam 28.000 TL olacaktır. Diğer taraftan mükellefin 2013 hesap dönemi mali karının tespiti sırasında mahsuba konu ettiği 2011 ve 2012 hesap dönemleri zararlarından dolayı 2013 hesap dönem için herhangi bir düzeltme beyannamesi vermesine gerek bulunmamaktadır.

10- NAKDİ SERMAYE ARTIŞINDAN KAYNAKLANAN FAİZ İNDİRİMİ (K.V.K. Mad. 10/1-ı)

27/3/2015 tarihli ve 6637 sayılı Kanununun 8 inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ı) bendinde;

« Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, **ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden** Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.»

İNDİRİM HESABINDA DİKKATE ALINMAYACAK SERMAYE ARTIŞLARI

İndirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup **sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulamasından yararlanılamayacağı** tabiidir.

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Bilanço içi kalemlerin (gerçek nitelikli borç ilişkisine dayanmayan ortaklara borçlar hesabı gibi) birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

İNDİRİM UYGULAMASININ TESPİTİNDEKİ SERMAYE AVANSLARININ DURUMU

Ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indiriminin hesaplanmasında dikkate alınabilmesi için;

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

şartıyla, söz konusu kararın ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak indirim uygulamasında dikkate alınması mümkündür.

NAKDİ SERMAYE ARTIŞINDAN KAYNAKLANAN FAİZ UYGULAMASINDA DİKKATE ALINMAYACAK SERMAYE AVANSLARI:

- Şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde sermaye artırımına konu edilmeyen sermaye avansı niteliğindeki tutarların, indirim uygulamasında dikkate alınması mümkün değildir.
- Şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren bilançoda öz sermaye kalemleri arasında yer alan “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabında izlenmeyen tutarlar için, ilgili hesap döneminde bu tutarlara ilişkin sermaye artırımını gerçekleştirilse dahi indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

İNDİRİM UYGULAMASI

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanan yıl için TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Bakanlar Kurulunca belirlenen orana (**%50**) isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir.

Bu kapsamda **2016** yılı için yapılacak olan hesaplamalarda TCMB tarafından **2016** yılı için en son açıklanan **% 13,57** oranı esas alınacaktır.

Kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

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

İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) **ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına** göre indirim tutarı hesaplanacaktır.

Öte yandan, sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınmayacaktır.

Örnek: Yıldız A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 12.000.000 TL artırılmasına ilişkin 25/07/2016 tarihinde karar alınmış olup şirket ortakları taahhüt edilen tutarın %25'i olan 3.000.000 TL 29/07/2016 tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmış ve daha sonra sermaye artırım kararı 10/08/2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir.

Şirket ortakları taahhüt ettikleri sermayenin kalan kısmı olan 9.000.000 TL'yi, ise sermaye artırımına ilişkin kararın tescil tarihinden sonra, 20/10/2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırmıştır. Bakanlar Kurulu Kararına istinaden Yıldız A.Ş.'nin yararlanabileceği indirim oranı %50 olup 2016 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı **%13,57**'dir.

Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce Yıldız A.Ş.'nin banka hesabına yatırılan sermaye taahhüdünün %25'lik kısmı için bu kararın tescil tarihi olan 10/08/2016 tarihi esas alınmak suretiyle indirimden faydalanılması mümkündür. Sermaye artırımına ilişkin karar 10/08/2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirildiğinden, taahhüt edilen sermayenin kararın tescil tarihinden önce şirketin banka hesabına yatırılan 3.000.000 TL'lik kısmı için bu aydan itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim oranı} \times \text{Süre} \\ &= 3.000.000 \text{ TL} \times 0,1357 \times 0,50 \times (5/12) \\ &= 84.812,50 \text{ TL}\end{aligned}$$

Kararın tescil tarihinden sonra ortaklarca şirketin banka hesabına yatırılan sermaye taahhütleri için ise bu tutarların şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihler dikkate alınarak indirim tutarı hesaplanacaktır.

Şirket Ortakları tarafından yatırılan tutar için,

$$\begin{aligned}\text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim oranı} \times \text{Süre} \\ &= 9.000.000 \text{ TL} \times 0,1357 \times 0,50 \times (3/12) \\ &= 152.662,50 \text{ TL}\end{aligned}$$

Dolayısıyla, 2016 hesap döneminde 12.000.000 TL'lik sermaye artırımını üzerinden hesaplanan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak toplam indirim tutarı (84.812,50 TL + 152.662,50 TL =) 237.475 TL olacaktır.

Ayrıca, Yıldız A.Ş. 2017 ve izleyen hesap dönemlerinde sermaye azaltımına gitmediği ve diğer şartları da sağladığı takdirde 12.000.000 TL'lik bu sermaye artırımının tamamı üzerinden 12 ay için indirim tutarı hesaplayabilecektir.

ÖZELLİK GÖSTEREN HUSUSLAR

- Sermaye şirketleri gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artışları üzerinden, nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap döneminden itibaren başlamak üzere **izleyen her bir hesap dönemi için ayrı ayrı indirim** uygulamasından yararlanabileceklerdir.
- Sermaye şirketleri tarafından nakdi sermaye artışına ilişkin hesaplanan indirim tutarının **kazanç yetersizliği** nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde bu indirim tutarları, herhangi bir **endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine** ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.
- Sermaye şirketleri, yetkili organlarının kısmen veya tamamen nakdi sermaye artışına ilişkin kararının **ticaret siciline tescil edildiği** hesap döneminden itibaren, bu indirim uygulamasından yararlanmaya başlayabileceklerdir.
- Ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar sermaye artırım kararının ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi uygulamasında dikkate alınacaktır.

- **İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı**, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına nakit olarak fiilen yatırılan kısmı ile sınırlı olup taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.
- **İndirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin**; taahhüt edilen sermaye artırım tutarının **nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına** ilişkin olarak bu işlemleri içeren ve ilgili banka şubesi tarafından **onaylanmış banka hesap özetini** kağıt ortamında veya elektronik ortamda ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içerisinde bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmeleri ile ayrıca, indirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, nakdi olarak artırdıkları sermaye ile indirime konu edecekleri tutara ilişkin bilgileri, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bildirmeleri gerekmektedir.

KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE GİDERLER



GVK'YA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER – md.40

- Kazancı elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler.
- Çalışanların yiyecek, giyecek, sigorta prim vb. giderleri.
- İşle ilgili zarar-zıyan ve tazminatlar.
- Seyahat ve ikamet giderleri.
- Taşıt giderleri.
- Aynı vergi, resim ve harçlar.
- Amortismanlar.
- İşveren sendikalarına ödenen aidatlar.
- Bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları.
- Gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda maddeleri.
- Türkiye İş Kurumu tarafından düzenlenen işbaşı eğitim programlarından faydalananlara, programı yürüten işverenlerce fiilen ödenen tutarlar



KVK'YA GÖRE İNDİRİLECEK GİDERLER – md.8

- **Menkul kıymet ihraç giderleri,**
- **Kuruluş ve örgütlenme giderleri,**
- **Genel kurul toplantıları için yapılan giderler ile birleşme, devir, bölünme, fesih ve tasfiye giderleri,**
- **Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde komandite ortağın kâr payı,**
- **Katılım bankalarının katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,**
- **Sigorta ve reasürans şirketlerince ayrılan teknik karşılıklar.**

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYARINCA KABUL EDİLMİYEN İNDİRİMLER (md.11)



- **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,

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU UYARINCA KABUL EDİLMİYEN İNDİRİMLER - II



- **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.**

Vadesi gelmemiş kredi faizlerinin durumu.

Emtia alımına bağı olarak doğan kur farkı ve kredi faizlerinin durumu

Sabit kıymet alımına bağı olarak doğan kur farkı ve kredi faizlerinin durumu

Hırsızlık, gasp vb. şekillerde kaybedilen para ve malların durumu

Çalınan mallar ile ilgili olarak, söz konusu malların kıymeti düşen emtia olarak değerlendirilmesi ve vergi matrahı ile ilişki kurulması mümkün değildir.

Çalınan mallar işletme için sermayede vukua gelen bir eksilmedir ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 88. maddesi uyarınca gider olarak dikkate alınamayacaktır.

**Motorlu Taşıtlar
Vergisinin durumu.**

**Fiili olarak ödenmemiş
sigorta primlerinin
durumu.**

**Son kullanma tarihi
geçen malların durumu**

**Kıdem tazminatı
karşılıklarının durumu.**

Kıdem tazminatı karşılık giderlerinin kurum kazancından **indirilmesi mümkün değildir.**

Gerçekleşen ve kesin olarak tutarı saptanan kıdem tazminatı giderlerinin ise kurum kazancından indirilebileceği tabiidir.

YURT DIŞINDA GERÇEKLEŞTİRİLEN İHRACAT, YURT DIŞINDA İNŞAAT, ONARMA, MONTAJ VE TAŞIMACILIK İŞLERİNE YÖNELİK GÖTÜRÜ GİDER İNDİRİMİ



İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, yasada belirtilen giderlere ilaveten bu faaliyetlerden **döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beşini aşmamak şartıyla** yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.

GİDERLERLE İLGİLİ ÖZELLİKLI KONULAR



Gayrimenkul Alımı İle İlgili Tapu Harcı, Komisyon vb. Giderlerin Durumu



Vergi Usul Kanunu'nun 270. maddesinin son fıkrası hükmünde, noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri, emlak alım ve taşıt alım vergilerini maliyet bedeline ithal etmekle veya genel giderler arasında göstermekte mükellefler serbesttir denilmek suretiyle bu giderlerin, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine cevaz verilmiştir.

Binek Otomobil Alımında İndirilemeyen KDV'nin Gider veya Maliyet Kaydedilmesi

- Binek oto alımında yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacağından gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir.
- Benzer şekilde motorlu taşıt alımında ödenen özel tüketim vergisi de gider veya maliyet olarak dikkate alınabilir.



SÖZLEŞMESİ FESHEDİLEN İŞÇİLER İÇİN HESAPLANAN KIDEM TAZMİNATININ BİR KISMININ, İLERİKİ TARİHTE ÖDENMESİ İÇİN SENET DÜZENLENMESİ DURUMUNDA, KIDEM TAZMİNATLARININ NE ZAMAN GİDER YAZILACAĞI



Kıdem tazminatının gider kaydı konusunda Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde özel bir hüküm olmamakla birlikte aynı maddenin 3 üncü bendi çerçevesinde kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için İş Kanununa göre işçinin kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gerekir. **Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının gider yazılması mümkün değildir.**

Bu hüküm ve açıklamalara göre senedin vade tarihinde ödenecek kıdem tazminat tutarlarının, ödemenin yapıldığı vade tarihi itibarıyla kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-719 sayılı özelgesi

Şirket yöneticilerinin işin gereği yaptıkları ulaşım, konaklama, yemek vs. harcamalarını kredi kartı ile gerçekleştirmeleri durumunda, yapılan harcamaların gider kaydedilip kaydedilemeyeceği hususunun KVK ve VUK açısından değerlendirilmesi

Buna göre, yurt içi ve yurt dışı seyahatlerde; ulaşım, konaklama, yemek gibi harcamalara ait giderlerin kurum kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için öncelikle söz konusu harcamaların, Vergi Usul Kanununun 229 ve takip eden ilgili maddelerinde yer alan belgelerden biri ile tevsik edilmesi gerekecektir. Ayrıca, yurt dışı seyahatlerde yapılan harcamalarının gider unsuru olarak dikkate alınabilmesi, söz konusu harcamalar karşılığında yurtdışından alınan belgelerin, hizmetin alındığı ülkede uygulanan vergi mevzuatı çerçevesinde muteber bir belge olarak kabul edilmesi halinde mümkün bulunmaktadır.



Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK - 228-53 sayılı özelgesi

Şirketin fiilen çalışan ortaklarının ödemesi gereken sosyal güvenlik primlerinin şirket tarafından ödenmesi



5510 sayılı Kanun gereğince ödenen sosyal güvenlik primlerinin, ödenmiş olması şartıyla, ödendiği yılda yıllık gelir vergisi beyannamesinde sadece serbest meslek faaliyeti veya ticari faaliyet sonucu elde edilen serbest meslek kazancından veya ticari kazançtan indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer bir ifadeyle, 5510 sayılı Kanununun 4. maddesinde belirtildiği üzere, diğer şirket ve donatma iştiraklerinin tüm ortaklarının, bu ortaklık nedeniyle elde ettikleri menkul sermaye iratlarını beyan ederken, sosyal güvenlik primlerini yıl içerisinde ödemek kaydıyla beyan edilecek gelirlere indirilmesi mümkün olup, söz konusu sosyal güvenlik primlerinin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

[İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16/04/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 8-35 sayılı özelgesi](#)



MUKTEZALAR VE VERGİ İNCELEMELERİ ÇERÇEVESİNDE KURUMLAR VERGİSİNDE ÖZELLİKLI KONULAR



İRFAN VURAL
Yeminli Mali Müşavir

A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir



**ANTALYA
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLER ODASI**

1- SERMAYE AZALTIMI İŞLEMLERİNİN VERGİSEL BOYUTU

Şirketlerce yapılacak sermaye azaltımı işlemlerinde;

➤ Öncelikle, işletmeden çekilmesi halinde kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, yeniden değerlendirme değer artış fonu, iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu vb.),

➤ Sonra, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (geçmiş yıl karları, olağanüstü yedekler, **gayrimenkul satış kazancı ile diğer istisna kazançlardan kaynaklanan fonların** vb.),

➤ Son olarak ise azaltılan sermaye tutarı bunların toplam tutarından fazla ise fazlalığın işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin, işletmeden çekildiği kabul edilecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde;

1- İlk olarak ödenmiş sermayenin **yeniden değerlendirme artış fonlarının** sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden Vergi Usul Kanununun mülga mükerrer 298 inci maddesinin "Yeniden Değerleme" başlıklı bölümünün birinci fıkrası uyarınca* **kurumlar vergisi ve kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi** hesaplanarak ödenecektir.

* (Mülga Mük. 298/7; Değer artış fonu, sermayeye ilave dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı sayılarak vergiye tabi tutulur.)

2- Sonrasında, daha önce sermayeye eklenmiş olan **enflasyon düzeltme farklarının**, sermaye azaltımına gidilmesi nedeniyle işletmeden çekilmiş sayılması ve işletmeden çekilen bu tutarların öncelikle **kurumlar vergisine**, vergi sonrası dağıtılan kazancın da **kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine** tabi tutulması gerekmektedir. (***VUK Mük. 298/5 ve Geç.25/g**; Pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledildiği veya işletmeden çekildiği takdirde, bu işlemlerin yapıldığı dönemlerin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin, bu dönemde vergiye tâbi tutulur.)

3/a- Ödenmiş sermayenin kurumlar vergisinden istisna edilen ve **sermayeye ilave edilen taşınmaz ve iştirak hisseleri satış kazancından kaynaklanan kısmının** sermaye azaltımına konu edilmesi halinde, söz konusu kazancın sermaye hesabında kalması için aranılan yasal süre olan **beş yıllık sürenin dolmasından sonra** yapılması halinde, sermaye azaltımı yoluyla işletmeden çekilen bu tutar için kurumlar vergisi hesaplanmayacak, ancak **kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine** tabi tutulacaktır.

3/b- Sermaye azaltımının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında istisna edilen kazançtan (**beş yıllık süre içinde**) karşılanması halinde, istisna kazanç işletmeden çekilmiş sayılacağından, **istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış** sayılarak Vergi Usul Kanunu uyarınca **vergi ziyai cezası ve gecikme faizi** ile birlikte tahsil edilecek ve kar dağıtımı hükümleri çerçevesinde ortakların statüsüne göre **vergi kesintisi** yapılacaktır.

4- Ödenmiş sermayenin yasal veya olağanüstü yedek akçenin sermayeye ilave edilmesinden kaynaklanan kısmının kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması, yedeklerin geçmiş yıl veya cari dönem zararlarına mahsubu suretiyle sermaye azaltımına konu edilmesi halinde ise kâr payı dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir.

5- Daha önceki yıllarda şirket sermayesine eklenen geçmiş yıl karlarının sermaye azaltımı dolayısıyla ortaklara dağıtılması durumunda kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.

6- Sermaye azaltımının, ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden karşılanması halinde, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde geri almış olmaları nedeniyle mükellefiyet statüsüne bakılmaksızın vergilendirme işlemi yapılmayacaktır. Şirket ortakları tarafından nakden veya aynen konulan sermaye ticari kazancın bir unsuru olmadığından, sermaye azaltımına konu edilen tutar üzerinden vergi kesintisi de yapılmayacaktır.

-
- Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nin 05/12/2012 tarih 62030549-125 [9-2012/ 58]-3132 sayılı muktezası.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nin 17/08/2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300- 791 sayılı muktezası.
 - Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nin 08/08/2012 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-741 sayılı muktezası.

2- ŞİRKET BİLANÇOSUNA KAYITLI DURAN VARLIKLARIN PİYASA DEĞERİ İLE DEĞERLEMESİ SONUCUNDA OLUŞAN ARTIŞIN ÖZEL FON HESABINA ALINIP ALINAMAYACAĞI

Uygulamada şirketler bilançolarının gerçeği yansıtması, kredibilitelerini yükseltmek ve ihalelere girebilmek için gerekli rasyo değerlerini tutturabilmek gibi amaçlarla zaman zaman envanterlerine kayıtlı arsa, arazi ve bina gibi duran varlıklarının piyasa değerlerini bilirkişi marifetiyle yargı organlarına ya da yetkili değerlendirme şirketlerine değerletmek suretiyle değerlendirme sonucunda tespit edilen değer ile muhasebe kayıtlarında yer alan değer arasında doğan olumlu farkı özel fon hesabına kaydetmek yolunu seçmektedirler.

Konuya ilişkin olarak **Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nca verilen 25/8/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1358** sayılı muktezada özetle bu işlemin mümkün olamayacağı aşağıdaki şekilde gerekçelendirilmiştir.

“5024 sayılı Kanunla getirilen ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinde yer alan enflasyon düzeltilmesi işlemi ile yeniden değerlendirme müessesesi kaldırılmış olup, Kanun maddesinde yer alan şartları haiz mükellefler enflasyon düzeltilmesi haricinde başka bir değerlendirme işlemi yapamayacaklardır. Bu nedenle, aktife kayıtlı bulunan fabrika binasının bilanço değerine herhangi bir şekilde yeniden değerlendirme yaptırılması halinde bu işlemin vergi usul mevzuatı açısından değerlendirme işlemi olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, bilançonun aktifinde yer alan fabrika binasının değerinin Asliye Ticaret Mahkemesi veya gayrimenkul değerlendirme şirketlerince vb. şekilde yeniden tespit edilmesi halinde ortaya çıkan farkların bilançonun dipnotlarında sadece bilgi amaçlı gösterilmesi mümkün bulunmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalara göre, iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin maliyet bedeli ile değerlendirilmesi esas olup, piyasa fiyatıyla değerlendirme yapılamayacağından, değerlendirme sonucu sermayeye ilavesi gereken bir fonun ortaya çıkması da söz konusu olamayacaktır.”

3- SERMAYE TAMAMLAMA VEYA ZARAR TELAFİ FONLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

6102 sayılı TTK'nun «Sermayenin Kaybı, Borca Batık Olma Durumu» başlıklı 376. maddesi hükmü çerçevesinde; son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

Gerekçe:

Son yıllık bilânçodan, zararlar sebebiyle sermaye ile kanunî yedek akçeler toplamının üçte ikisinin karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, yönetim kurulunun çağrısı üzerine genel kurul iki karardan birini alabilir. Bu iki karardan birini almamışsa anonim şirket sona erer.

- (1) **Sermayenin Üçte Biri ile Yetinme**, yani sermayenin azaltılıp zararın bünye dışına atılması;
- (2) **Tamamlama**; azaltılan sermaye kadar veya ondan fazla sermaye artırımı yapılması veya **bilânço açıklarının pay sahiplerinin tümünce veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılması ya da bazı alacaklıların alacaklarını silmesidir. Bu ek yüküm ne sermaye konulması ne de borç verilmesi olmayıp karşılıksızdır.**

SERMAYE TAMAMLAMA VEYA ZARAR TELAFİ FONLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Yeni TTK'nın 376'ncı maddesinde yapılan düzenleme ile **sermayenin tamamlanması** ile kastedilen husus, maddenin gerekçesinde de belirtildiği üzere, sermayenin;

- Azaltılan sermaye kadar veya ondan fazla sermaye artırımı yapılması,
- **Bilanço açıklarının pay sahiplerinin tümüncü veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılması,**
- **Bazı alacaklıların alacaklarını silmesi** kastedilmektedir.

Ancak Maliye Bakanlığı iştirak edilen şirkete yapılan sermaye tamamlama fonu ödemelerinin yapıldığı iştirakçe gelir yazılarak vergilendirilmesi görüşündedir.

Bu çerçevede, **sermaye tamamlama fonu** adı altında ödenen tutarların, iştirak edilen şirket tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında **sermayeye ilave edilmediğinden, iştiraklerin maliyet bedeline eklenmesi** ya da Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde sayılan giderler kapsamına da girmediğinden, **gider yazılması** veya zarar olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Sermaye tamamlama fonunun ödendiği iştirakin ise söz konusu tutarların sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü bulunmaması nedeniyle, bu tutarları **kurum kazancına dâhil etmesi** gerekmektedir.

(Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı'nca verilen 01/06/2012 tarih ve B.07.1.GİB.0.06.49-010.01-11 sayılı ile mukteza.)

4- ORTAKLAR CARİ VE KASA HESABI İÇİN 6736 SAYILI KANUN'DAN YARARLANILMASI SONUCU MEYDANA GELEN ZARARLARIN, YEDEK AKÇELERDEN VE GEÇMİŞ YIL KÂRINDAN MAHSUP EDİLMESİNİN VERGİSEL SONUÇLARI

6736 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin 3 üncü bendi kapsamında beyana konu edilen ve "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilen tutarların, beyannamede **kanunen kabul edilmeyen gider** olarak kurum kazancına eklenmesi gerekmekte olup, bu hüküm kapsamında kayıtların düzeltilmesi nedeniyle ortaya çıkan zararın, izleyen yıllarda kurum kazancından indirim konusu yapılması da söz konusu değildir.

Bir başka deyişle, mükelleflerce izleyen yıllarda kâr dağıtımı yapılması hâlinde, ticari bilanço açısından dağıtılabılır ticari kar tutarı, 6736 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında beyan edilen ve "689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabı altında muhasebeleştirilen tutarlar **dikkate alınmaksızın tespit olunacaktır.**

Dolayısıyla, 6736 sayılı Kanununun 6 ncı maddesinin 3 üncü bendi kapsamında kayıtların düzeltilmesi nedeniyle "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilen tutar gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığından; söz konusu zararın, geçmiş yıl kârlarından veya yedek akçelerden mahsup edilmesi halinde, bu mahsup işlemi kâr dağıtımı olarak değerlendirilecek ve mahsubu yapılan tutar üzerinden de kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.

* 6111 sayılı Kanunda yer alan aynı hükme ilişkin olarak Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nca verilen 12/03/2013 tarih ve 84098128-125[15-2012/9]-145 sayılı mukteza ile Antalya VDB'nca verilen 14/05/2013 tarih 49327596-125[KVK.2012.ÖZ.32]-114 sayılı mukteza.

5. HİBE DESTEKLERİN VERGİLENDİRİLMESİ

ISO 14001:2004 VE ISO 9001:2008 BELGELERİNİN ALINMASI SIRASINDA YAPILAN GİDERLERİNİN DESTEKLENMESİ İÇİN DESTEKLEME VE FİYAT İSTİKRAR FONUNDAN ALINAN TUTARIN VERGİLENDİRİLMESİ

ISO 14001:2004 ve ISO 9001:2008 belgelerinin alınması sırasında mükellef kurumca yapılan harcamaların kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olup, Destekleme ve Fiyat İstikrar Fonundan kuruma ödenen tutarlarında **kurum kazancına dahil edilmesi** gerekmektedir.(1)

KIRSAL KALKINMA YATIRIMLARININ DESTEKLENMESİ PROGRAMI ÇERÇEVESİNDE ALINAN HİBENİN KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE DİKKATE ALINIP ALINMAYACAĞI

Kurumun ticari faaliyetiyle ilgili olarak "Kırsal Kalkınma Yatırımlarının Desteklenmesi Programı Çerçevesinde Tarıma Dayalı Yatırımların Desteklenmesi Tebliği" kapsamında yapılan "V. Etap Ekonomik Yatırımlar" için hibe olarak aldığı destek tutarını **kurum kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alması** gerekmektedir. (2)

(1) Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nin 25/8/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 6-1432 sayılı muktezası.

(2) Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nin 19/8/2011 tarih ve B.07.4.DEF.0.03.10.00-KVK.MUK.196-33 sayılı muktezası.

TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE YAPILAN AR-GE FAALİYETİNE YÖNELİK ALINAN HİBELERİN VERGİLENDİRİLİP VERGİLENDİRİLMEMEYECEĞİ

Teknokentlerde faaliyette bulunan mükelleflerce TUBİTAK'tan geri ödemesiz olarak alınan destek tutarının **alındığı yılın kurum kazancına dahil edilmesi ve 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesine istinaden de vergiden istisna edilmesi gerekmektedir. (3)**

KOSGEB'İN GERİ DÖNÜŞÜMSÜZ OLARAK SAĞLADIĞI DESTEKLER

KOSGEB tarafından nitelikli eleman istihdamı ve yurtiçi fuarları finansal programı gibi geri dönüşümsüz olarak firmalara yapılan ödemelerin **kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.**

(3) Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nın 15/09/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-10-1-572 sayılı muktezası.

6- 6736 SAYILI KANUN KAPSAMINDA ÖDENEN VERGİ VE FAİZLERİN MALİ KARIN TESPİTİNDE GİDER YAZILAMAYACAĞI VE MAHSUBA KONU EDİLEMeyeCEĞİ

6736 Sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun” hükümlerine istinaden ne şekilde olursa olsun ödenen vergiler ile Yİ-ÜFE oranındaki faizler gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınamayacak ve hiçbir vergiden mahsup edilemeyecektir. (emtia stok affına ilişkin KDV hariç)



III. BÖLÜM

“KURUMLAR VERGİSİNDE SON 1 YILDA NELER DEĞİŞTİ”



İRFAN VURAL
Yeminli Mali Müşavir

A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir



**ANTALYA
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLER ODASI**

1- 6655 SAYILI KANUN İLE KVK GEÇİCİ 2. MADDESİNİN UYGULAMA SÜRESİ 2020 YILI SONUNA KADAR UZATILDI.

01.01.2016 tarih ve 29580 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan ve 01.01.2016 tarihinde yürürlüğe giren 6655 sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle KVK’nın geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan:

a) Dernek ve vakıflarca elde edilen GVK’nın 94’üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67’nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar,

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

dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağını düzenleyen hükmün uygulama süresi 31.12.2015 tarihinden 31.12.2020 tarihine kadar uzatılmıştır.

2- 6728 SAYILI YATIRIM ORTAMININ İYİLEŞTİRİLMESİ AMACIYLA BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN İLE KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DÜZENLEMELER

09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile KVK’da yapılan düzenlemeleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

A- ISI YALITIMI VE İZOLASYON HARCAMALARININ DOĞRUDAN GİDER YAZILABİLMESİNE İMKAN TANINDI

6728 sayılı Kanununun 14 üncü maddesi ile GVK'nın 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının 7 numaralı bendine eklenen parantez içi hüküm ile mükelleflerin işletmeye dahil gayrimenkullerinin değerini artırıcı nitelikteki ısı yalıtımı ve enerji tasarrufu sağlamaya yönelik harcamalarını doğrudan gider yazabilmelerine imkan sağlanmıştır.

KVK'nın 6 ncı maddesinin 2 numaralı fıkrası dikkate alındığında mezkur düzenleme ile kurumlar vergisi mükelleflerinin de söz konusu harcamalarını kurum kazancının tespitinde doğrudan gider yazabilmeleri mümkün hale gelmiştir.

B- BÖLGESEL YÖNETİM MERKEZLERİNİN KAZANÇLARI KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ KAPSAMINA ALINDI.

6728 Sayılı Kanununun 55 inci maddesi ile KVK'nın 4 üncü maddesinin 1 numaralı fıkrasına 09.08.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen (ö) bendi ile Ekonomi Bakanlığından alınacak izne istinaden kurulacak ve maddede öngörülen şartları yerine getirecek **bölgesel yönetim merkezlerinin**;

- Tüm giderlerinin Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve
- Söz konusu giderlerin Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya karından ayrılmaması, şartıyla kurumlar vergisi muafiyeti getirilmiştir.

C- SAT- KİRALA-GERİ AL İŞLEMLERİNE İLİŞKİN ESASLAR YENİDEN BELİRLENDİ.

Kurumlar Vergisi Kanununun Taşınmaz ve iştirak kazançları istisnasını düzenleyen 5/1-e maddesinin birinci paragrafında yer alan parantez içi hüküm kaldırılarak, **Taşınmazların aktifte bulundurma sürelerinin hesabında bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu sürelerin** de dikkate alınacağına dair hükümler maddenin beşinci paragrafına eklenmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununu 5 inci maddesine (j) ve (k) bentleri eklenerek Kurumların kira sertifikası ihracına veya sat-kirala-geri al işlemlerine konu edilen taşınmazlarının satışından doğan kazançlarına ilişkin istisna hükmünün yeniden düzenlenmiş, Kiracı ve kaynak kuruluşlar tarafından bu bentler kapsamında istisna olacak satış kazançlarının pasifte özel bir fon hesabında tutularak bu tutarın sadece kiracı ve kaynak kuruluşu tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların itfasında kullanılması öngörülmüştür.

D- SINAİ MÜLKİYET HAKLARINDA KAZANÇ İSTİSNASINDAN YARARLANMA ŞARTLARI KOLAYLAŞTIRILDI.

6728 sayılı Kanun'un 57 nci maddesi ile 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere, sınai mülkiyet haklarında kazanç istisnası uygulamasında yaşanan sorunları gidermek ve uygulamanın daha kolay ve anlaşılabilir bir hale getirilmesi amacıyla KVK'nın 5/B maddesinin 2 numaralı fıkrasının (c) bendi yürürlükten kaldırılmış ve 3 ve 7 numaralı fıkraları ise değiştirilmiştir.

E- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINDA YER ALAN AR-GE İNDİRİMİ UYGULAMASI BU KANUN METİNLERİNDEN ÇIKARILARAK 5746 SAYILI KANUN'DA TEK BAŞLIK ALTINDA TOPLANDI.

6728 Sayılı Kanun'un 15 ve 58. Maddeleri ile sırasıyla **Gelir Vergisi Kanunu'nun 89/9 maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10/a maddesinde** düzenlenen Ar-Ge indirimleri bu kanun metinlerinden çıkarılmış, 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanuna “Diğer teşvik unsurları” başlığı ile eklenen aşağıdaki 3/A maddesi ile tek bir başlık halinde toplanmıştır.

Yapılan bu düzenleme ile uygulamada yaşanan bazı tereddütler giderilmiş, yasal düzenlemelerden kaynaklı **gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri arasında farklı düzenlemelerin önüne geçilerek** gelir kurumlar vergisi mükellefleri aynı hükümlere tabi kılınmış ve tam bir uygulama birliği sağlanmıştır.

F- ÇAĞRI, ÜRÜN TESTİ , VERİ SAKLAMA VE VERİ ANALİZİ VB. MERKEZLERİNİN YURT DIŞINA VERDİKLERİ HİZMETLERDEN SAĞLADIKLARI KAZANÇLARIN İNDİRİMİNE İLİŞKİN UYGULAMANIN KAPSAMI GENİŞLEDİ.

09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 6728 sayılı Kanununun 58 inci maddesi ile KVK'nın 10 uncu maddesinin (1/ğ) bendinin birinci paragrafında yer alan çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti” ibaresi “**çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim**” şeklinde değiştirilerek uygulamaya konu hizmetler genişletilmiş, ayrıca; aynı bendin üçüncü paragrafında yapılan değişiklik ile de Bakanlar Kurulunun hizmet alanları ile sınırlı değişiklik yetkisi kazanç tutarlarını da kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

Düzenleme ile maddede sayılanlara ilave edilen alanlarda faaliyette bulunan **hizmet işletmelerinin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin** kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirilmesine imkan sağlanmıştır.

G- TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI UYGULAMASINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

6728 sayılı Kanununun 59 uncu maddesi ile 09.08.2016 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere KVK'nın 13 üncü maddesinde yer alan **Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı** uygulaması ile ilgili önemli değişiklikler yapılmıştır. Buna göre;

➤ **İlişkili kişi** tanımının yapıldığı 2 numaralı fıkrasında yapılan değişiklik ile doğrudan ve dolaylı olarak ortaklık yoluyla ilişkili kişinin belirlendiği durumlarda örtülü sermaye uygulamasındaki gibi **%10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkı olma** şartı getirilmiş, bu şartların gerçekleşmesi halinde tarafların ilişkili kişi sayılacağı ve ilişkili kişiler açısından söz konusu oranların topluca dikkate alınacağı belirtilmiştir. Ayrıca bu oranın %1 - %25 aralığında belirlenmesi ya da kaldırılması konusunda da Bakanlar Kuruluna yetki verilmesi yönünde düzenleme yapılmıştır.

➤ Maddenin (4/ç) bendinde yapılan değişiklik ile işlemsel kâr yöntemleri madde metnine eklenmiştir. Böylece Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1) tanımlanan ancak KVK'nın 13 üncü maddesinin 4 numaralı fıkrasında yer almayan işlemsel kâr yöntemleri olarak adlandırılan **“İşleme Dayalı Net Kar Marjı Yöntemi”** ile **“Kar Bölüşüm Yöntemi”** madde metnine eklenerek yasal bir düzenleme niteliği kazanmış, KVK'nın uluslararası gelişmelere uyumu sağlanmıştır.

TRANSFER FİYATLANDIRMASI YOLUYLA ÖRTÜLÜ KAZANÇ DAĞITIMI UYGULAMASINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

- Maddenin (4/d) bendinde yapılan düzenleme ile mükellefler emsallere uygun fiyat ya da bedele ulaşmak için kendi belirleyebilecekleri ve daha doğru sonuç verdiğine inandıkları yöntemi seçebilecekler, ancak; bu seçimi yaparken emsallere uygunluk ilkesini göz önünde bulundurarak hareket edeceklerdir.
- 5 numaralı fıkraya eklenen hükümler ile Transfer fiyatlandırmasında uygulanacak yöntem konusunda mükellef ile Maliye Bakanlığı arasında anlaşma sağlanması halinde, anlaşma ile tespit edilen yöntemin zamanaşımına uğramamış vergilendirme dönemlerine de uygulanabilmesine imkan sağlanmıştır.
- Kanun maddesine eklenen 8 numaralı bent ile; mükelleflerin **transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olmak kaydıyla**, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için **vergi ziyayı cezasının** (VUK 359 maddesinde yer alan fiiller hariç) **%50 indirimli** olarak uygulanacağına dair düzenleme yapılmıştır.

H- TRANSFER FİYATLANDIRMASI KAPSAMINDA ÖDENEN KDV'LER BUNDAN BÖYLE İNDİRİM KONUSU YAPILABİLECEK

Bilindiği üzere Vergi Dentimlerinde Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin **yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler** ile **ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'lerin indirim hesaplarından** çıkarılması mükerrer vergilendirmeye ve dolayısıyla yersiz ödenen vergilerin iadesine sebebiyet vermektedir.

Bu sakıncaları gidermek adına 6728 sayılı kanun ile **KDV Kanunu'nun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendine** eklenen parantez içi hüküm ile; KVK'nun Transfer Fiyatlandırması yoluyla örtülü kazançlara ilişkin 11 inci maddesi gereği **kanunen kabul edilmeyen giderlere ait KDV** ile GVK 41/5 inci maddesi gereği işletme aleyhine oluşan farklarla ilgili olarak **ithalde ve sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'nin** indirimine imkan sağlanmıştır.

Örneğin; (X) Anonim Şirketi'nin Almanya'da mukim bir şirketten ithalat yoluyla 1.000.000 TL bedelle satın aldığı ve gümrükte 180.000 TL KDV ödediği makinayı Türkiye'de sattığını ve sonrasında transfer fiyatlandırması gerekçesiyle yapılan vergi incelemesinde söz konusu makinanın emsal bedelinin 600.000 TL olarak tespit edildiğini varsayalım.

Yapılan değişiklik sonrasında, KDV Kanununun (30/d) maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtıldığı tespit edilen 400.000 TL'ye isabet eden ve **gümrükte ödenen 72.000 TL** tutarındaki KDV'nin indirimlerden çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.

3- 6745 SAYILI YATIRIMLARIN PROJE BAZINDA DESTEKLENMESİ İLE BAZI KANUN VE KANUN HÜKMÜNDE KARARNAMELERDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN İLE VERGİ MEVZUATIMIZDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

07.09.2016 tarih ve 29824 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun” ile KVK’da yapılan düzenlemeleri ise aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

A. KREDİ TEMİNATI SAĞLAYAN KURUMLARA STOPAJ İSTİSNASI TANINDI.

6745 sayılı Kanunun 8'inci maddesiyle 07.09.2016 tarihinde yürürlüğe girmek üzere GVK'nın geçici 67'nci maddesinin;

“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 olmaması (1), (2), (3) ve (4) numaralı fıkra hükümleri uyarınca tevkifatı etkilemez. Şu kadar ki, Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan borsa yatırım fonları ile emeklilik yatırım fonlarının elde ettikleri kazançlar üzerinden (1) ve (4) numaralı fıkralar uyarınca tevkifat yapılmaz.”

Şeklindeki beşinci fıkrasındaki “**Şu kadar ki,**” ibaresinden sonra gelmek üzere “**5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (I) bendi kapsamına giren kurumlar ile**” ibaresi eklenmiştir.

Yapılan düzenleme ile KVK'nın 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (I) bendi kapsamında kredi teminatı sağlayan kurumların, GVK'nın geçici 67'nci maddesinin birinci ve dördüncü fıkraları kapsamındaki kazanç ve iratları üzerinden vergi kesintisi yapılamaması sağlanmaktadır.

B- İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA SONRAKİ YILLARA DEVREDEN YATIRIMA KATKI TUTARLARI İÇİN YENİDEN DEĞERLEME İMKANI GETİRİLMİŞTİR.

6745 Sayılı Kanununun 66 ncı maddesiyle 5520 sayılı Kanununun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına eklenen hüküm ile, ilgili yılda **yararlanılmayan yatırıma katkı tutarı** için, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda **yeniden değerlendirme hakkı** getirilmiştir.

Yine aynı maddede yapılan değişiklik ile, bölgesel, büyük ölçekli, stratejik ve öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlar için farklı yatırıma katkı tutarı ve indirimli kurumlar vergisi belirleme yetkisi **Bakanlar Kurulu'na** verilmiştir.

4- 6676 SAYILI ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME HARCAMALARININ DESTEKLENMESİ HAKKINDA KANUN İLE 4691 ve 5746 SAYILI KANUNLARDA YAPILAN DÜZENLEMELER

1 Mart 2016 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 26.02.2016 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 6676 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler aşağıdaki gibi özetleyebiliriz.

- **Tasarım Faaliyetleri** Teşvik Kapsamına Alınmıştır.
- 4691 ve 5746 Sayılı Kanunlara Yeni Tanımlar Eklenmiş ve Bazı Tanımlar Değiştirilmiştir.
- Temel Bilimler Alanından Mezun Olan Personel Çalıştırılması Halinde Maaş Desteği Sağlanmaktadır.
- Ücretlere İlişkin Gelir Vergisi Stopaj Teşvik Oranları Değiştirilmiştir.
- Gelir Vergisi Stopaj Desteğinden Yararlanacak Ücretin Tespitine İlişkin Düzenleme 5746 Sayılı Kanuna Eklenmiştir.
- Ar-Ge Ve Tasarım Merkezinde Çalışan Personelin Dışarıda Çalışmasına İlişkin Düzenleme 5746 Sayılı Kanuna Eklenmiştir.

4- 6676 SAYILI ARAŞTIRMA VE GELİŞTİRME HARCAMALARININ DESTEKLENMESİ HAKKINDA KANUN İLE 4691 ve 5746 SAYILI KANUNLARDA YAPILAN DÜZENLEMELER

- **Ar-ge Faaliyeti Kapsamında İthal Edilen Eşyaya İlişkin Muafiyetler Getirilmiştir.**
- **Siparişe Dayalı Ar-Ge ve Tasarım Faaliyetleri de Teşvik Kapsamına Alınmıştır.**
- **Öğretim Elemanlarının Ar-Ge veya Tasarım Merkezlerinde İstihdamına İmkan Verilmiştir.**
- **Yabancıların Ar-Ge veya Tasarım Merkezlerinde Çalıştırılmasında Daha Esnek Düzenlemeler Getirilmiştir.**
- **Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Bulunan Firmalara Sermaye Desteği Yapılmasını Teşvik Etmek Amacıyla, Destek Yapacak Firmalara İstisna Düzenlemesi Getirilmiştir.**

5- 6770 SAYILI KANUNLA DEĞİŞTİRİLEN TÜRK ULUSLARARASI GEMİ SİCİLİNDEN TERKİN EDİLEN GEMİLERİN VE YATLARIN DEVRİNDEN ELDE EDİLECEK KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA

6770 sayılı Kanununun 14 üncü maddesi ile **27.01.2017** tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu'nun 12 nci maddesine eklenen üçüncü fıkra ile mevcut istisnalara ilaveten Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların;

- Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri aşamasında,
- Yurt dışından ithal edilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri halinde,

elde edilecek kazançlar gelir ve kurumlar vergisinden istisna kılınmıştır.

6. 6770 SAYILI KANUNLA GETİRİLEN KOBİ BİRLEŞMELERİNDE KURUMLAR VERGİSİ ORANININ İNDİRİMLİ UYGULANMASI

6770 sayılı Kanununun 29 uncu maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 32 nci maddesine eklenen beşinci fıkrada;

“19 uncu maddenin birinci fıkrası kapsamında birleşen **sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle iştigal eden** küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin, birleşme tarihinde sona eren hesap döneminde münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançları ile bu kapsamda birleşilen kurumun birleşme işleminin gerçekleştiği hesap dönemi dahil olmak üzere **üç hesap döneminde** münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına uygulanmak üzere kurumlar vergisi oranını %75'e kadar indirimli uygulamaya, bu indirim oranını, sektörler, iş kolları, üretim alanları, bölgeler, hesap dönemleri itibarıyla ya da orta ve yüksek teknolojili ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Bakanlar Kurulu; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

hükümlerine yer verilmiş, Maliye Bakanlığı bu yetkiye istinaden çıkardığı 12 seri no'lu KVK Genel Tebliğinde usul ve esasları belirlemiştir.

KOBİ Birleşmelerinde Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanmasının Şartları;

Kanunun 32 nci maddesinin beşinci fıkrası hükümleri kapsamında, KOBİ'lerin münhasıran üretim faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanabilmesi için;

- a) Birleşmenin, Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında yer alan devir şartlarını taşıması,**
- b) Birleşen kurumların KOBİ niteliğinde olması,**
- c) Birleşen kurumların devir tarihi itibarıyla sanayi sicil belgesini haiz ve fiilen üretim faaliyetiyle işgal eden kurumlardan olması, şartları aranılmaktadır.**

KOBİ Tanımı; KVK uygulanması bakımından küçük ve orta büyüklükteki işletme (KOBİ);

“Birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde **ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam eden** ve aynı hesap dönemine ilişkin gelir tablosunda yer alan **yıllık net satış hasılatı veya** bu dönemin sonunda çıkarılan bilançonun **aktif toplamından herhangi biri kırk milyon Türk Lirasını aşmayan** işletmeleri ” ifade etmektedir.

Birleşmenin gerçekleştiği tarihten önceki hesap döneminde ikiyüzelli kişiden az yıllık çalışan istihdam etme kriterinin tespitinde, sigorta bildireleri esas alınmak suretiyle hesaplanan **yıllık ortalama çalışan sayısı** dikkate alınacaktır.

KOBİ Birleşmelerinde İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulanmasında Özellikli Hususlar;

- Mükelleflerin, **üretim faaliyetleri dışında elde ettikleri kazançları** için indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanmayacaktır.
- KVK'nın 32 nci maddesinin 5 numaralı fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanacak kazançlar münhasıran üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlar olduğundan, **birleşilen kurumun muhasebe kayıtlarını üretim faaliyetlerine ilişkin kazançlarını diğer kazançlarından ayrı olarak tespitine imkan verecek şekilde tutması gerekmektedir.**
- Devir tarihinden sonra, devir tarihi itibarıyla faaliyette bulunulan **alanlardan farklı alanlarda üretim faaliyetlerine başlanması halinde**, bu yeni üretim faaliyetlerinden kalan süre içerisinde elde edilen kazançlara da KVK'nın 32 nci maddesinin 5 numaralı fıkrası kapsamında kurumlar vergisi oranı indirimli olarak uygulanabilecektir.
- Birleşmeden sonra birleşilen kurumun **KOBİ niteliğini kaybetmesi** münhasıran üretim faaliyetinden elde ettiği kazançlarına kurumlar vergisi oranının indirimli olarak uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.
- KOBİ birleşmelerinde indirimli kurumlar vergisi oranı olarak uygulaması düzenlemenin yürürlüğe girdiği **27.01.2017** tarihinden sonra yapılacak birleşmeler için söz konusudur.

7. 6824 SAYILI KANUN İLE VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE GETİRİLEN VERGİ İNDİRİMİ

6824 sayılı Kanununun 4 üncü maddesi ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 121. maddesi, “**Vergiye Uyumlu Mükelleflere Vergi İndirimi**” başlığıyla yeniden düzenlendi. Buna göre;

- Ticari, zirai veya mesleki faaliyeti nedeniyle gelir vergisi mükellefi olanlar ile kurumlar vergisi mükelleflerinden kanunda belirlenen şartları taşıyanların yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri üzerinden **hesaplanan verginin yüzde 5'i**, ödenmesi gereken gelir veya kurumlar vergisinden indirilecek.
- Hesaplanan indirim tutarı, her hal ve takdirde **1 milyon liradan** fazla olamayacak.
- **İndirilecek tutarın ödenmesi gereken vergiden fazla olması durumunda kalan tutar**, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi **izleyen bir tam yıl içinde** mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecek. Bu süre içinde mahsup edilemeyen tutarlar ret ve iade edilmeyecek.
- Düzenleme, **01.01.2018 tarihinden sonra verilecek yıllık kurumlar vergisi beyannamelerinden itibaren geçerli olacaktır.**
- Düzenlemeden; Finans ve bankacılık sektörlerinde faaliyet gösterenler, Sigorta ve reasürans şirketleri ile Emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları dışında kalan tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

- Söz konusu indirimden faydalanabilmek için **indirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmesi ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin kanuni süresinde ödenmesi** gerekir.
- Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra **düzeltilme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler** bu şartın ihlali sayılmayacak. Her bir beyanname itibarıyla 10 liraya kadar yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmayacak.
- **İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla vergi aslı** (vergi cezaları dahil) bin liranın üzerinde vadesi geçmiş borcunun bulunmaması şartı aranacak.
- İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında Vergi Usul Kanunu'nun **"kaçakçılık suçları ve cezaları"** başlığı altındaki sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamayacak.
- Vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti halinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, **vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın** tarh edilecek.
- Bakanlar Kurulu, indirim oranını ve 1 milyon liralık tutarı iki katına kadar artırmaya, sıfıra kadar indirmeye, kanuni oran ve tutarına getirmeye yetkili olacak.

İLGİNİZ İÇİN TEŞEKKÜRLER...

KURUMLAR VERGİSİNDE İSTİSNALAR VE ÖZELLİKLİ KONULAR



İRFAN VURAL
Yeminli Mali Müşavir

A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir



**ANTALYA
SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLER ODASI**