



**SAKARYA SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLER ODASI**
(CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF SAKARYA)



BAKIŞ
YMM & BAĞIMSIZ DENETİM

KURUMLAR VERGİSİNDE ÖZELLİKLİ KONULAR VE BEYAN

İrfan VURAL

Yeminli Mali Müşavir

irfan.vural@bakis.com.tr



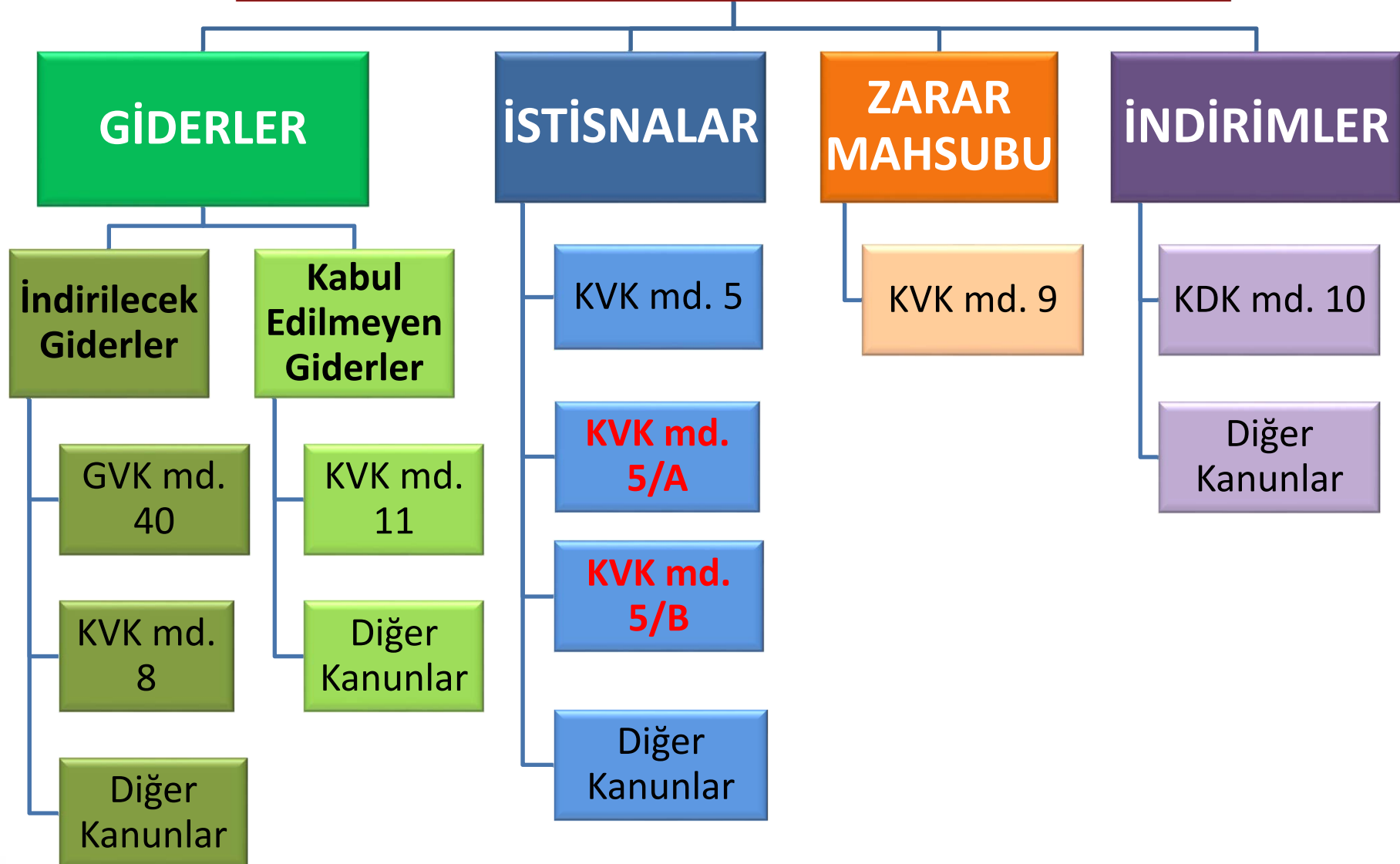
Sakarya, Nisan 2017

SUNUM PLANI

- KURUM KAZANCININ TESPİTİNDE GİDERLER VE KABUL EDİLMİYEN İNDİRİMLER
- KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNALARI
- ZARAR MAHSUBU
- BEYANNAME ÜZERİNDE YAPILACAK DİĞER İNDİRİMLER
- TEŞVİK BELGELİ YATIRIMLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI
- KURUMLAR VERGİSİ MEVZUATINDA SON BİR YILDA YAPILAN ÖNEMLİ DEĞİŞİKLİKLER
- **SORULAR & CEVAPLAR**



KURUMLAR VERGİSİ MATRAHININ TESPİTİ İLE İLGİLİ DÜZENLEMELER



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-ziyan ve tazminatlar.
- Seyahat ve ikamet giderleri.
- Taşıt giderleri.
- Ayni 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 EDİLMEMEYEN 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 EDİLMEMEYEN 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.



GİDERLER

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.



GİDERLER

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 TAŐIMACILIK İŐLERİNE YÖNELİK GÖTÜRÜ GİDER İNDİRİMİ

İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taŐımacılık faaliyetlerinde bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri, yasada belirtilen giderlere ilaveten bu faaliyetlerden **döviz olarak elde ettikleri hâsılatın binde beŐini aşmamak Şartıyla** yurt dışındaki bu iŐlerle 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.



Sözleşmesi feshedilen işçiler için hesaplanan kıdem tazminatının bir kısmının, ileriki tarihte ödenmesi için senet düzenlenmesi durumunda, kıdem tazminatlarının ne zaman gider yazılacağı

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 gelirlerden 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](#)



İSTİSNALAR



İSTİSNALAR (KVK md.5)

a- İştirak kazançları istisnası

b- Yurt dışı iştirak kazançları istisnası

c- A.Ş.'lerin yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı istisnası

ç- Emisyon primi kazancı istisnası

d- Yatırım fon ve ortaklıkları kazançlarına ilişkin istisna

e- Taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancı istisnası

f- Bankalara veya TMSF'ye borçlu kurumlara tanınan istisna

g- Yurt dışı şube kazançları

h- Yurt dışı inşaat, onarım işlerinden sağlanan kazançlarda istisna

ı- Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerine ilişkin istisna

i- Risturn istisnası

j- Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlara ilişkin istisna

k- Kira sertifikası ihracı amaçlıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlara ilişkin istisnası



İSTİSNALAR

Yabancı fon kazançları istisnası *(KVK md.5/A)*

Sınai mülkiyet haklarında istisna *(KVK md.5/B)*

İSTİSNALAR

(Diğer Kanunlarla Düzenlenen İstisnalar)

Serbest Bölge Kazanç İstisnası

TUGS'ye Kayıtlı Gemilerin İşletilmesi ve Devrine İlişkin İstisna

Teknoloji Geliştirme Bölgelerine İlişkin İstisna



İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (md. 5/1-a)

- Kurumların, **tam mükellefiyete** tabi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.



İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

İstisnanın Amacı ve Mantığı

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



İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

İştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için iştirak edilen kurumun tam mükellef olması gerekmektedir beraber, **kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.**

Başka bir ifadeyle, tam veya dar mükellef ayrımı yapılmaksızın **tüm kurumlar vergisi mükellefleri iştirak kazançları istisnasından yararlanabilecektir.**



İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

İştirak Edilen Kurumun Geçmiş Yıl Kârlarını Dağıtması

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



İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

İştirak Edilen Kurumun İstisna Kazançlarını Dağıtması

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



İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

İştirak Oranının ve Süresinin Önemi Olup Olmadığı

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



İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI

Serbest Bölge Merkezli Kurumlardan Elde Edilen İştirak Kazançları, İstisna Kapsamında Mıdır?

• **EVET !**

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.

YURT DIŞI İŞTİRAK KAZANÇLARI İSTİSNASI (md.5/1-b)

Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iŐtiraklerinden elde ettikleri iştirak kazançları, **belli koŐullar altında** kurumlar vergisinden müstesnadır.



YURT DIŞI ŞUBE KAZANÇLARI İSTİSNASI (md.5/1-g)

Kurumların **yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla** elde ettikleri kurum kazançları, belli Şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.



TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI (md.5/1-e)

- Daha önce mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun geçici maddelerinde düzenlenen **“Gayrimenkul ve İştirak Hissesi Satış Kazançları İstisnası”**, 5281 sayılı Kanunla 5422 sayılı KVK'nın 8. maddesine eklenerek 2005 hesap döneminden itibaren sürekli hale getirilmiştir. Söz konusu istisnaya, bazı önemli değişikliklerle beraber 5520 sayılı KVK'da da yer verilmiştir.
- 5520 sayılı KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir.



TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

İSTİSNANIN AMACI VE GENEL ÇERÇEVESİ

İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların **mali bünyelerinin güçlendirilmesidir.**

Şartların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ve rüçhan haklarının satışından doğan **kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna** edilmektedir.

Kazancın
%75'i
ik kısmı
istisnadır.

TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

- **İstisnadan Yararlanabilecek Olanlar,**
- Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnasından **tam veya dar mükellef ayrımı yapılmaksızın** tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.
- Ancak, esas faaliyeti menkul kıymet veya taşınmaz **ticareti ve kiralması** olan kurumların bu amaçla, diğer bir ifadeyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.
- Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen ve kiralama veya başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.



TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

İstisna Uygulamasına
Konu Olabilecek İktisadi
Kıymetler

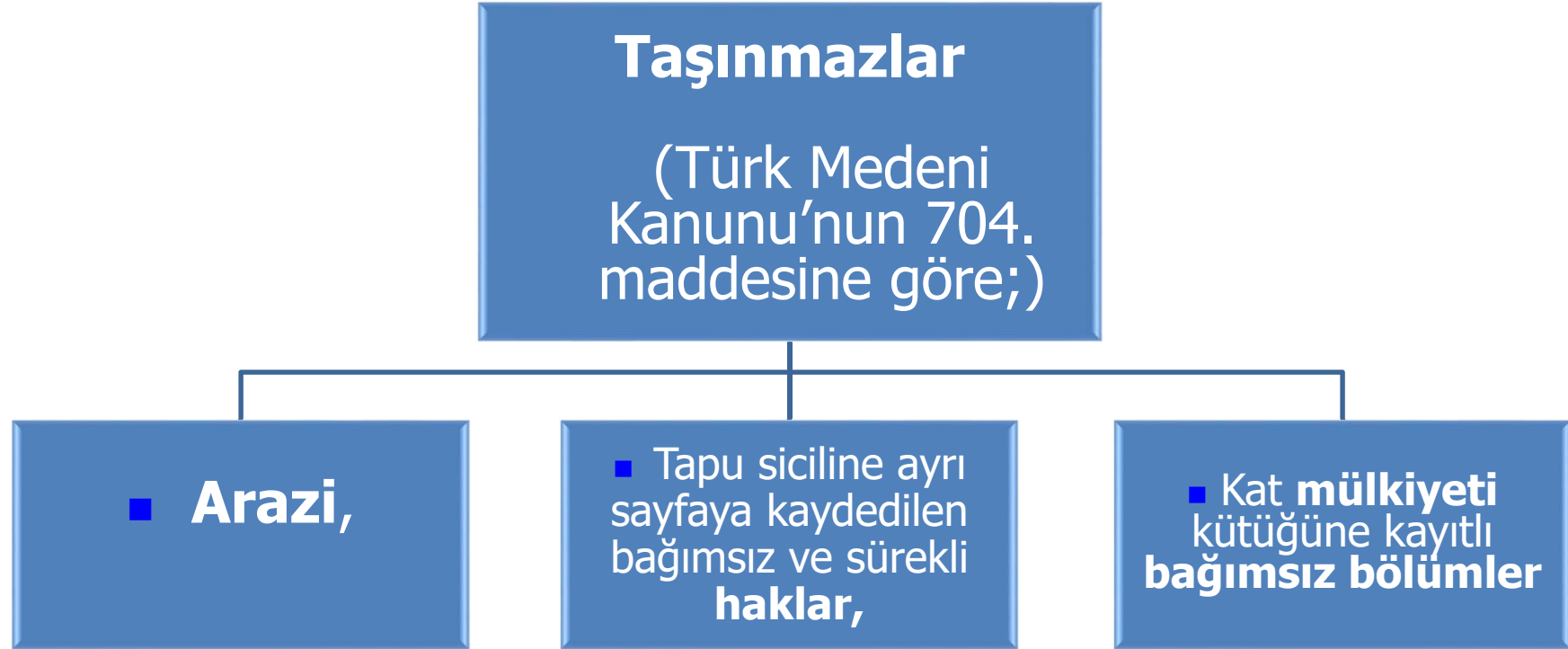
Taşınmazlar

- İştirak Hisseleri,
- Kurucu Senetleri
- İntifa Senetleri,

Rüçhan
Hakları



TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI



TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

İştirak Hisseleri

Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri

Limited şirketlere ait iştirak payları,

Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,

İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,

Kooperatiflere ait ortaklık payları



TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

“İki tam yıl”
ifadesinden 730 günün
anlaşılması gerekir.

İstisnasından Yararlanmanın Şartları

- Taşınmazlar ve iştirak hisselerinin **iki tam yıl** süre ile aktifte bulundurulması,
- Satıştan doğan kazancın istisnadan yararlanan kısmının, satışın yapıldığı yılı izleyen **beşinci yılın sonuna kadar** pasifte özel bir fon hesabında tutulması,
- Satış bedelinin en geç satışın yapıldığı yılı **izleyen ikinci takvim yılının sonuna** kadar tahsil edilmesi,

TAŞINMAZLAR VE İŞTİRAK HİSSELERİ SATIŞ KAZANCI İSTİSNASI

Satış Bedelinin En Geç Satışın Yapıldığı Yılı İzleyen İkinci Takvim

Yılının Sonuna Kadar Tahsil Edilmesi Şarttır.

Ancak, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır.

Örneğin,

2013 yılında 100.000 TL'ye alınan bir arsanın **2016** yılında 300.000 TL'ye satılması halinde istisnadan yararlanılabilmesi için satış bedeli olan 300.000 TL'nin en geç **31.12.2018** tarihine kadar tahsil edilmesi gerekir. Aksi takdirde, istisna şartları ihlal edilmiş sayılacaktır.

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



İstisna Şartlarının İhlali Halinde Ziyaa Uğratılmış Sayılan Vergi

Bu kapsamda;

İstisna edilen kazançtan 5 yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

Satış bedelinin iki yıllık süre içinde tahsil edilememesi halinde, tahsil edilemeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.



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.



TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

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.



TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLI KONULAR

Cins tashihi herhangi bir nedenle geciken binalarda iki yıllık süre tashihi yapıldığı tarihte değil, binanın fiilen kullanım tarihinden itibaren başlamaktadır.

Devir, bölünme ve birleşmelerde 2 yıl aktifte tutulma süresinin hesabında devrolan veya bölünen kurumun aktifinde geçen sürelerde dikkate alınacaktır.

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.

TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLI KONULAR

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.05.2010 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-4-333 sayılı özelge :

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.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 09.12.2011 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-716 sayılı özelge :

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.

Yaptığı taşınmaz ve iştirak hissesi satışları dolayısıyla 2016 yılında ise 246.000 TL üzerinde istisnadan faydalanan kurumların YMM İstisna Tasdik Raporu düzenlettirmesi gerekir. Tam tasdik sözleşmesi bulunanlarda ayrıca rapora ihtiyaç yoktur.



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

Özelge Talep Formunda;

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.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 18.04.2012 tarih ve Büyük Mükellefler sayılı özelgesi:

.... 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 kazançta, KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisnanın uygulanması mümkün değildir.

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 YÖNTEMİYLE SATILAN VARLIKLARDA İSTİSNA UYGULAMASI

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 (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) 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.



Söz konusu varlıkların,

i) Kiracı tarafından veya

ii) Kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dâhil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâlleri hariç),

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 kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tekemmül etmemesi hâlinde, istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, **vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil** olunur."

Yapılan düzenleme ile kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına **her türlü taşınır ve taşınmaz malların satışından doğan kazançlar** ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların (taşınır ve taşınmaz malların) devralındığı kuruma **kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar** kurumlar vergisinden istisna kılınmış, böylece yürürlükten kaldırılan (1/e) bendinin parantez içi hükmü sat-kirala-geri al işlemlerini **taşınır** mallarını da kapsayacak şekilde genişlemiştir.



SAT-KİRALA-GERİ AL İŞLEMLERİNDEN DOĞAN KAZANÇLARDA İSTİSNADAN KİMLER YARARLANACAKTIR



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.

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

Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlara istisna, 09.08.2016 tarihten itibaren sonra yapılan sözleşmelerde uygulanacaktır.

Taşınır veya taşınmazın kiralayanlara, geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda **geri alınması şartıyla satıldığı** hususunun sözleşmede yer alması,

Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazancın **özel fon hesabına alınması**,

Satış kazancının özel fon hesabına alınması işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar

Fon hesabında tutulan kazancın **işletmeden çekilmemesi**, gerekmekte



SAT VE GERİ KİRALA İŞLEMLERİNDE AKTİFLEŞTİRME VE AMORTİSMAN UYGULAMASI

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "İstisnalar" başlıklı beşinci maddesinin 1. fıkrasına 6728 sayılı kanunun 56 ıncı maddesiyle eklenen ve 09.08.2016 tarihinde yürürlüğe giren (j) bendi eklenen bendin kapsamında yapılan sat ve geri kiralama işlemlerinin aktifleştirilmesi ve amortisman yoluyla itfası aşağıdaki esaslara göre yapılacaktır.

1.Firmalar tarafından satıldıktan sonra finansal kiralama yöntemiyle geri kiralanan gayrimenkulün kiralama bedeli (binanın rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı) üzerinden «**Haklar Hesabı**»nda aktifleştirilerek, kullanma hakkının ilgili gayrimenkulün tabi olduğu oranda amortismanına tabi tutulması,

2.Finansal kiralama sözleşmesine göre yapılan kira ödemelerinin borç anapara ödemesi ve faiz gideri olarak ayrıştırılması, bu ayrıştırma işleminin her bir dönem sonunda (finansal kiralama sözleşmesinde yer alan kira ödemelerinin yapılacağı tarih) kalan borç tutarına sabit bir dönemsel faiz oranı uygulanmak suretiyle yapılması, hesaplanan faiz giderlerinin ise **ilk yıl iktisadi kıymetin maliyetine eklenmesi sonraki yıllar ise gider veya maliyet olarak dikkate alınması,**

SAT VE GERİ KİRALA İŞLEMLERİNDE AKTİFLEŞTİRME VE AMORTİSMAN UYGULAMASI

3. Sat-geri kirala yöntemiyle gayrimenkul olarak kullanılmak üzere finansal kiralama yolu ile kiralanacak ve sözleşme süresi sonunda devralınacak gayrimenkulün kira süresi boyunca "Haklar" hesabında, devirden sonra ise "Binalar" hesabında takip edilmesi, ilgili kıymete ilişkin maddi olmayan duran varlıklar hesabında yer alan birikmiş amortismanların ise aynı şekilde devri takiben maddi duran varlıklara ilişkin birikmiş amortismanlar hesabına devredilmesi ve ilgili gayrimenkulün 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki amortisman listesinin "1.Binalar" başlıklı bölümünün ilgili alt bölümü kapsamında değerlendirilerek itfa edilmesi,
4. Gayrimenkulün, Haklar hesabında aktifleştirilerek itfa etmeye başlanılan tutarın tamamen itfa edilmesinden evvel kiracı şirkete bir bedel karşılığı devrolunması durumunda, devir bedelinin eklenmesiyle bulunan tutar üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilmesi,

gerekmektedir.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nın 27.11.2015 tarih ve 11395140-105[313-2014/VUK-1/18891]-98224 sayılı Muktezası.

Örnek : (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.

SAT-KİRALA-GERİ AL İŞLEMLERİNDE KATMA DEĞER VERGİSİ AVANTAJI

Yapılan düzenlemeye göre; bir kurumlar vergisi mükellefi şirkete ait bir taşınır ve taşınmazın 6361 sayılı Kanun kapsamında satılıp geri kiralanması işlemleri (sat-geri kirala); hem satışı, hem kiralanması, 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 kiralanması 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.



YURT DIŞINDA YAPILAN İNŞAAT, ONARIM, MONTAJ İŞLERİ İLE TEKNİK HİZMETLERDEN SAĞLANAN KAZANÇLARDA İSTİSNA (md.5/1-h)

- Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Tőrkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, baŐkaca bir koŐula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.



ZARAR MAHSUBU

Geçmiş Yıl Zararları

Devralınan Kurumlara
Ait Zararlar

Yurt Dışı Zararlar

DIĞER İNDİRİMLER

Ar-Ge İndirimi

Sponsorluk Harcamaları

Bağış ve Yardımlar

Girişim Sermayesi Fonu

Hizmet İhracı

Korumalı İşyeri

Nakdi Sermaye Artışından
Kaynaklanan Faiz İndirimi



ZARAR MAHSUBU

- Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu
- Devralınan veya Bölünen Kurumlara Ait Zararların Mahsubu
- Yurtdışı Faaliyetlerden Doğan Zararların Mahsubu



GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

Kurumlar vergisi mükellefleri;

- beş yıldan fazla nakledilmemek kaydıyla,
- geçmiş yıllara ait kurumlar vergisi beyannamelerinde yer alan zararları,

kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirebilirler.



GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

- Geçmiş hesap dönemlerinde oluşan zararların mahsubunda, söz konusu zararların **en önceki hesap dönemi zararından başlayarak** sırasıyla mahsup edilmesi gerekmektedir.
- Geçmiş yıllara ait zararların mahsubunun, **yıl atlanmaksızın, mahsup imkânının doğduğu hesap döneminde** yapılması gerekmektedir.
- **Mahsup imkânının olduğu dönemlerde mahsup edilmeyen zarar tutarlarının sonraki dönemlere ait kazançlardan düşülmesi mümkün olmayacaktır.**

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 11.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-491 sayılı özelge :

... Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, 2005 ve 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinde indirim imkanı olduğu halde kurum kazancından indirilmeyen 2004 yılı zararının, 2008 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün olmayıp 2005 ve 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamelerinin düzeltilmesi yoluyla da indirimi mümkün değildir.



GEÇMİŞ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

Örnek:

(A) Kurumunun **2014** hesap dönemine ait mali zararı **500.000 TL**'dir.

Şirket, **2015** döneminde **200.000 TL** kurum kazancı beyan etmiş olmasına karşın, bu tutardan geçmiş yıl zararı mahsubu yapmamıştır.

Şirketin **2016** hesap dönemine ait kurum kazancı ise **1.000.000 TL**'dir.



Bu verilere göre (A) Şirketinin **2016** hesap dönemi kurum kazancından mahsup edebileceği geçmiş yıl zararı **300.000 TL**'dir.

Şöyle ki;

2014 dönemine ait 500.000 TL zararın 200.000 TL'lik kısmı için **2015** hesap döneminde mahsup hakkı olduğu halde kullanılmamıştır. Dolayısıyla 200.000 TL için tercih kullanılmıştır.

Kalan 300.000 TL tutarındaki mahsup hakkının ise **2016** dönemine ait kazançtan indirilmesine engel yoktur.

Buna göre **2016** dönemine ait kurumlar vergisi matrahı $(1.000.000 - 300.000 =)$ 700.000 TL olarak hesaplanır.



DEVRALINAN VEYA BÖLÜNEN KURUMLARA AİT ZARARLARIN MAHSUBU

Devir veya tam bölünme hallerinde, varlıkları devralan kurumlar, devralınan veya bölünen kurumların zararlarını kurum kazançlarından mahsup etme imkânına sahiptirler.

Devredilen veya bölünen kurumları devralan kurumlar,

- **Devralınan kurumların devir tarihi itibarıyla öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile,**
- **Tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen ve devralınan kıymetle orantılı zararları,**

kurum kazançlarından indirebileceklerdir.



DEVRALINAN VEYA BÖLÜNEN KURUMLARA AİT ZARARLARIN MAHSUBUNUN ŞARTLARI

Bu kapsamda bir zarar mahsubundan bahsedilebilmesi için öncelikle, yapılan devir veya bölünme işleminin, KVK'da tanımlanmış olan devir veya bölünme niteliğinde olması ve KVK'nın 20. maddesinde yer alan şartlar çerçevesinde gerçekleştirilmiş olması gerekir.

Bunun yanı sıra, KVK'nın 9. maddesinin (1-a) bendinin 1 ve 2 numaralı alt bentlerine göre aranılan şartlar ise şunlardır:

1. Devralınan veya bölünen kurumların **son beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,**
2. Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, **aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam etmesi.**

Zarar mahsubu ile ilgili olarak yukarıda yer alan şartların ihlali halinde zarar mahsubu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsubu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyayı doğmuş sayılacaktır.



YURT DIŞI ZARARLARIN MAHSUBU

- 5520 sayılı KVK'nın 9. maddesinin (1/b) bendinde kurumların yurt dıŐi faaliyetlerinden zarar doğması halinde, beŐ yıldan fazla nakledilmemek kaydıyla belirli Őartlar altında yurt dıŐi zararların kurum kazancından indirilebileceği hųkųm altına alınmıŐtır.

Tųrkiye'de kurumlar vergisinden istisna olan kazançlardan doęan zararlar ile ilgili olarak zarar mahsubu uygulamasından yararlanılması mųmkųn deęildir.

Örneęin; tam mųkellef kurumların yurt dıŐi inŐaat ve onarım iŐlerinden elde ettikleri kazançlar KVK'nın 5. maddesinin (1/h) bendine gųre Tųrkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmiŐ olduęundan, bu faaliyetlerden zarar doęması halinde, bu zararların dięer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirim konusu yapılması mųmkųn deęildir.



YURT DIŞI ZARARLARIN MAHSUBU

- Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı faaliyetlerinden doğan zararlarını, Türkiye’de beyan ettikleri kazançlardan indirebilmeleri için faaliyette buldukları ülkenin vergi kanunlarına göre beyan ettikleri vergi matrahlarını (zarar dahil), her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatmaları ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneğini Türkiye’deki ilgili vergi dairesine vermeleri şarttır.



6736 SAYILI KANUN KAPSAMINDA MATRAH ARTIRIMINDA BULUNAN MÜKELLEFLERDE ZARAR MAHSUBU

03.08.2016 tarih ve 6736 sayılı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun 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.

ZARAR MAHSUBU İLE İLGİLİ ÖZELLİKLI KONULAR



Kasa düzeltmesinden oluşan ticari zararın önceki yıllara ait karlara mahsubunun olanaklı olup olmadığı

- 6111 sayılı Kanununun 11. maddesi kapsamında kasa mevcudunun düzeltilerek "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilen tutarlar gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığından kurum kazancından indirilmesi mümkün olmadığı gibi geçmiş yıl kârlarına mahsup edilmesi halinde de söz konusu mahsup işlemi kar dağıtımı olarak değerlendirilerek bu tutar üzerinden kar dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 21/05/2013 tarih ve 62030549-125[9-2012/125]-748 sayılı özelgesi.



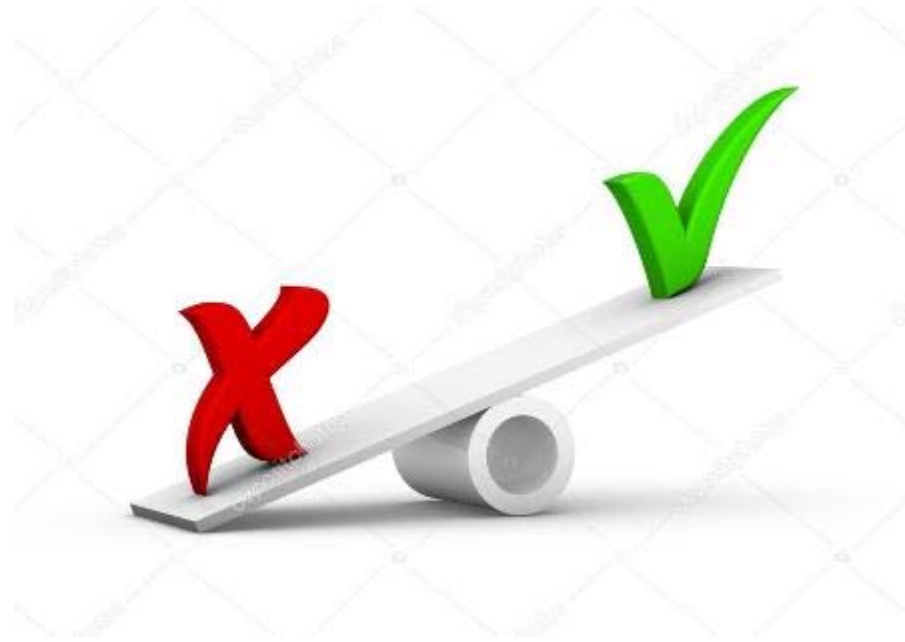
Şirket bilançosunda görülen geçmiş yıl zararlarının sermayeye eklenebilecek nitelikteki fonlar veya yedek akçeler kullanılmak suretiyle kısmen veya tamamen kapatılmış olmasının önceki hesap dönemlerine ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinde ayrı ayrı gösterilen geçmiş yıl zararlarının kurum kazancından indirim hakkını sona erdirip erdirmediği

- Şirketin geçmiş yıl zararlarının sermayeye eklenebilecek nitelikte fonlardan veya yedek akçelerden mahsup edilerek kapatılması, söz konusu geçmiş yıl zararlarının, Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yazılı şartlar dahilinde ve beş yıllık mahsup süresi de dikkate alınarak kurum kazancından indirilmesine engel teşkil etmeyecektir.

Van Defterdarlığı'nın 25/12/2014 tarih ve 60757842-5520-26 sayılı özelgesi.



DIĞER İNDİRİMLER



DiğER İNDİRİMLER

Ar-Ge İndirimi

Sponsorluk Harcamaları

Bağış ve Yardımlar

Girişim Sermayesi Fonu

Hizmet İhracı İndirimi

Korumalı İşyeri

Nakdi Sermaye Artışından
Kaynaklanan Faiz İndirimi



AR-GE İNDİRİMİ

**KURUMLAR
VERGİSİ KANUNUNA
GÖRE AR-GE İNDİRİMİ**

**5746 SAYILI
KANUN
UYGULAMASI**

SPONSORLUK HARCAMALARI

KVK'nın 10. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan düzenleme ile ülkemizdeki sportif faaliyetleri teşvik etmek amacıyla sportif faaliyetlere dönük sponsorluk harcamalarının kazançtan indirimine olanak verilmektedir.

Ticari kar ve zararın tespitinde gider olarak dikkate alınan sponsorluk harcamalarının yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde
KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER
satırında dikkate alındıktan sonra kurum kazancından indirim konusu yapılması gerekmektedir.

SPONSORLUK HARCAMALARI

- 21.05.1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile
- 17.06.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun,

kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen,

- **Amatör spor dalları için tamamı,**
- **Profesyonel spor dalları için % 50'si,**

kurumlar vergisi matrahının tespitinde, ilgili oldukları hesap döneminde beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.



SPONSORLUK HARCAMALARI

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup **ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından** farklılık arz etmektedir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan **ayni ve nakdi** harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına **prim mahiyetinde ayni ve nakdi** ödemeler **gibi** harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.



BAĞIŞ VE YARDIMLAR

KVK'nın 10. maddesinin birinci fıkrasının (c), (ç), (d), (e) ve (f) bentlerine göre, kurumlar vergisi mükellefleri hesap dönemi içerisinde yapmış oldukları belli bağış ve yardımların bir kısmını veya tamamını ilgili dönem kurum kazancından beyannamede

Ticari kar ve zararın tespitinde gider olarak dikkate alınan bağış ve yardımların yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde
KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER
satırında dikkate alındıktan sonra kurum kazancından indirim konusu yapılması gerekmektedir.

%5'lik Sınıra Tabi Bağış ve Yardımlar

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

makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait **kurum kazancının % 5'ine** kadar olan kısmı.

Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

- Okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtlarına yapılan bağışlar
- Çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerine yapılan bağış ve yardımlar
- İbadethanelere, Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislere yapılan bağışlar
- Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının yapılan bağışlar
- Kültür ve tabiat varlıklarının korumasına yönelik olarak yapılan bağışlar
- Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar
- Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış ve yardımlar
- EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan bağış ve yardımlar



Diğer Kanunlarda Yer Alan Hükümlere Göre Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

- Umumi hayata müessir afetler dolayısıyla alınacak tedbirlerle yapılacak yardımlara ilişkin 7269 sayılı Kanuna göre oluşturulan fona yapılan **nakdi bağışların** tümü ile milli yardım komiteleri veya mahalli yardım komitelerine makbuz karşılığı yapılan **ayni ve nakdi bağışlar,**
- Yüksek Öğretim Kanununa göre üniversitelere ve Yüksek Teknoloji Enstitüsüne makbuz karşılığı yapılan **nakdi ve ayni bağışlar** ile vakıf üniversitelerine yapılan **bağış ve yardımlar,**
- Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışmayı Teşvik Kanununa göre yapılan **bağış ve yardımlar,**
- Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumunun Kuruluşu Hakkındaki Kanuna göre yapılan **nakdi bağışlar,**
- Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanununa göre yapılan **ayni ve nakdi bağışlar,**
- Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Kanununa göre yapılan **ayni ve nakdi bağışlar,**
- Türk Silahlı Kuvvetleri Güçlendirme Vakfı Kanununa göre yapılan **ayni ve nakdi bağışlar,**
- Milli Ağaçlandırma ve Erozyon Kontrolü Seferberlik Kanununa göre yapılan **ayni ve nakdi bağışlar,**
- İlköğretim ve Eğitim Kanununun 76. maddesine göre ilköğretim kurumlarına yapılan **nakdi bağışlar**



GİRİŞİM SERMAYESİ FONU

- KVK'nın 10. maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi ile VUK'un 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için;

İlgili yılda **ayrılan fon** tutarının **beyan edilen gelirin %10'unu**, **toplam fon tutarının** ise **(dönem sonu) öz sermayenin %20'sini aşmaması (iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.)** gerekmektedir.

Fon tutarının **pasifte geçici bir hesapta tutulması**, özel fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,



GİRİŞİM SERMAYESİ FONUNUN VERGİLENDİRİLMESİ

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;

- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- İşletmeden çekilmesi,
- Ortaklara dağıtılması,
- Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- Mükelleflerce işin terki,
- İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması

hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir.



TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŐI VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İNDİRİM

Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara

Türkiye'de verilen ve
münhasıran yurt dışında yararlanan

mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerin **münhasıran bu faaliyetlerinden** elde ettikleri kazancın %50'si

ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerin **münhasıran bu faaliyetlerinden** elde ettikleri kazancın %50'si

ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak **eğitim ve sağlık** alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin **münhasıran bu faaliyetlerinden** elde ettikleri kazancın %50'si



TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŐI VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İNDİRİM

İndirimden Faydalanma Şartları :



- İndirimden faydalanabilecek Şirketlerin ana sözleŐmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında söz konusu hizmetleri sunmak olmalıdır.
- Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olmalıdır.
- Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmelidir.
- Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, **çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim** hizmetlerinden yurt dışında yararlanılmalıdır.
- İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısı yurt dışında olmalıdır.

TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŐI VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İNDİRİM

İndirim Tutarının Tespit

İndirim kapsamında kabul faaliyetler nedeniyle yükletilecek vergi sonucunda bulunacak **KAZANÇ**



en elde edilen **hasılat**tan bu **iyet unsurlarının** düşölmesi e konu olacaktır.

Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim

Söz konusu indirim KAZANÇ tutarı üzerinden hesaplanmaktadır.



TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŐI VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İNDİRİM

Kazançların kayıtlarda izlenmesi :

- İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.
- Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatla oranı esas alınarak dağıtılacaktır.
- İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.
- Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacaktır.

UYGULAMA ÖRNEĞİ

Tam mükellef kurum (A) Sağlık Hizmetleri A.Ş., 2016 hesap döneminde 300.000 TL ticari bilanço karı elde etmiştir.

(A) Sağlık Hizmetleri A.Ş.'nin 2016 hesap dönemi ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınan **Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak verdiği sağlık hizmeti** ile ilgili bilgiler aşağıdaki gibidir:

| | |
|--|---------------------|
| I. Hizmet bedeli (elde edilen hasılat) | : 400.000 TL |
| II. Hizmet maliyeti | : 250.000 TL |
| III. Müşterek genel gider payı | : 50.000 TL |
| IV. Yurtdışı mukimi kişilere verilen hizmetinden elde edilen kazanç: | 100.000 TL |
| V. Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si (K.V.K.Mad.10/1-ğ) Satırında İndirim Konusu Yapılacak Tutar : | 50.000 TL |
| I. Ticari Bilanço Karı | : 300.000 TL |
| II. İndirime Esas Tutar | : 300.000 TL |
| III. Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si(K.V.K.Mad.10/1-ğ) | : 50.000 TL |
| IV. DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH) (II – III) | : 250.000 TL |



Hizmet İhracatı İndirimi İle İlgili Özelge Örnekleri



Türkiye’de yerleşik olan yabancı uyruklu kişi ve kurumlara verilen eğitim hizmeti faaliyetinden elde edilen kazancın indirim konusu yapıp yapılamayacağı

Türkiye'de yerleşik olan yabancı uyruklu kişilere eğitim hizmeti verildiği ve söz konusu eğitim hizmetine ilişkin faturanın hizmetten yararlanan kişiler adına düzenlendiği anlaşıldığından, eğitim hizmeti verdiğiniz kişilerin yurt dışı mukimi olmaması nedeniyle, söz konusu eğitim hizmetlerinden elde ettiğiniz kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 17.02.2016 tarih ve 38418978-125[10-15/10]-6632 sayılı özelgesi.

Yurtdışında mukim kişilerin Türkiye' de tedavi ve ameliyatlarının yapılabilmesi için verilen hizmetler

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak ve Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin ilgili bölümlerinde açıklanan diğer şartları da sağlamak kaydıyla, yurt dışında mukim kişilerin Sağlık Bakanlığına bağlı hastanelerde tedavi ve ameliyatlarının yapılması için konaklama ve ulaşım gibi konularda verilen rehberlik, danışmanlık ve organizasyon hizmetleri karşılığında elde edilecek kazançların %50 si kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, özelve talep formunuzdaki bilgilere göre, aracılık ve danışmanlık hizmeti sunmakta olan şirketinizin Sağlık Bakanlığının izin ve denetimine tabi olarak sağlık hizmeti sunmak üzere faaliyet göstermediği ve anılan Bakanlık tarafından ruhsatlandırılmış bir şirket olmadığı anlaşıldığından, bu faaliyetlerinizden elde ettiğiniz söz konusu kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.08.2015 tarih ve 84098128-125[10-2014/9]-377 sayılı özelvesi.

Türkiye'den yurtdışı mukimi firmalara verilen hizmetler

İş takibi, ürün tedarik etme, ihale dosyası hazırlama, ürün resmi bulunması, teknik çizim yapılması, kurulum şeması hazırlanması, yaklaşık maliyetlerin tespit edilmesi gibi hizmetler danışmanlık kapsamında değerlendirildiğinden ve şirketiniz tarafından verilen danışmanlık hizmeti Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında sunulan bir hizmet olarak değerlendirilemeyeceğinden, şirketinizin bu faaliyetinden elde ettiği kazancın kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 23.07.2015 tarih ve 50426076-125[1-2014/20-244]-120 sayılı özelgesi.



NAKDİ SERMAYE ARTIŞINDAN KAYNAKLANAN FAİZ İNDİRİMİ

KVK'nın 10. maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendine göre;

- finans sektöründe faaliyet gösteren kurumlar,
 - bankacılık sektöründe faaliyet gösteren kurumlar ve
 - sigortacılık sektöründe 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 indirimden yararlanılan yıl için Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si, **kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla**, kurum kazancından indirim konusu yapılabilir.



İndirim Tutarının Hesaplamasında Dikkate Alınmayacak Sermaye Artışları

- Nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Ortaklarca veya KVK'nın 12. maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Bilanço içi kalemlerin birbirini içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları,



Sermaye Artırımının Tescili ve Artırılan Tutarın Şirketin Banka Hesabına Yatırılması

- Sermaye şirketleri, yetkili organlarının kısmen veya tamamen nakdi sermaye artışına ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği hesap döneminden itibaren, indirim uygulamasından yararlanmaya başlayabileceklerdir.
- İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca **şirketin banka hesabına nakit olarak fiilen** yatırılan kısım ile sınırlı olup, taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.
- Nakden taahhüt edilen sermayenin;
 - Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için **tescil tarihi**,
 - Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise **şirketin banka hesabına yatırılma tarihi**,esas alınarak bu indirimden yararlanılabilecektir.

Nakdi Sermaye Artırımı Faiz İndiriminde Sermaye Avanslarının Durumu

İleride gerçekleştirilecek sermaye artırımından kaynaklanan sermaye taahhüdünün yerine getirilmesinde kullanılmak amacıyla, sermaye artırımına ilişkin karardan önce ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların;

- Banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan “**529.Diğer Sermaye Yedekleri**” hesabında izlenmesi ve
- **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.

İNDİRİM UYGULAMASI

43 seri numaralı Kurumlar Vergisi Kanunu Sirküleri ile 2016 hesap dönemine ilişkin olarak indirim uygulamasında TCMB tarafından en son açıklanan **%13,57** oranının esas alınacağı açıklanmıştır.

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.

Kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

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

Sonraki dönemlerde sermayenin azaltılması halinde nakdi sermaye artışının azaltılan sermaye tutarı kadarlık kısmı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.



FARKLILAŐTIRILMIŐ İNDİRİM ORANLARI

Payları borsada işlem gören halka açık sermaye Şirketlerinde indirim oranı, indirimden yararlanılan yılın son günü itibarıyla, Merkezi Kayıt Kuruluğu A.Ő. nezdinde borsada işlem görebilir nitelikte pay olarak izlenen payların nominal tutarının ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermayeye oranı;

- %50 ve daha az olan Őirketler için **25 puan**,

- %50'nin üzerinde olan Őirketler için ise **50 puan**,

ilave edilmek suretiyle uygulanacaktır.

Nakdi olarak artırılan sermayenin, yatırım teşvik belgeli üretim ve sanayi tesisleri ile bu tesislere ait makine ve teÇhizat yatırımlarında ve/veya bu tesislerin inŐasına tahsis edilen arsa ve arazi yatırımlarında kullanılması durumunda, yatırım teşvik belgesinde yer alan sabit yatırım tutarı ile sınırlı olmak üzere **25 puan** ilave edilmek suretiyle söz konusu indirim uygulanacaktır.



SINIRLANDIRILMIŞ İNDİRİM ORANLARI

Gelirlerinin %25 veya fazlası şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşan sermaye şirketleri için indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullandırılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırıma tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

09.03.2015 - 01.07.2015 tarihleri arasındaki dönemde, sermaye azaltımına gidilmiş olması halinde, azaltılan sermaye tutarına tekabül eden miktarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.



ÖZELLİK GÖSTEREN HUSUSLAR - I

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.



ÖZELLİK GÖSTEREN HUSUSLAR - II

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.

İndirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin;

- Nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına ilişkin 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 etmesi gerekmektedir.
- Nakdi olarak artırılan sermaye ile indirime konu edilecek tutara ilişkin bilgilerin kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bildirmesi gerekmektedir.



UYGULAMA ÖRNEĞİ

(Z) A.Ş., 10.02.2016 tarihli genel kurulunda 400.000 TL sermaye avansı oluşturulmasına karar vermiştir. Daha sonra şirket genel kurulu tarafından şirket esas sermayesinin 400.000 TL artırılmasına ve sermaye artırımının **529.Diğer Sermaye Yedekleri** hesabından karşılanmasına karar verilmiştir. Nakdi sermaye artışına ilişkin genel kurul kararı 31.08.2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiş ve 02.09.2016 tarih ve 9157 sayılı Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ilan edilmiştir.

(Z) A.Ş.'nin 01.01.2015 - 31.12.2015 dönemi ayrıntılı gelir tablosunda yer alan gelirler toplamı 500.000 TL'dir. Gelir tablosunda yer alan pasif nitelikli gelir kalemleri ise aşağıdaki tablodaki gibidir.

| | |
|----------------------------------|--|
| 642-Faiz Gelirleri | : 12.500 TL |
| 645-Menkul Kıymet Satış Karları | : 19.500 TL |
| 649-Diğer Olağan Gelir ve Karlar | : 3.000 TL (<i>kira ve lisans ücreti gibi gelirlerle sınırlı olarak</i>) |

(Z) A.Ş. 2016 hesap döneminde 300.000 TL ticari bilanço karı elde etmiştir.



UYGULAMA ÖRNEĞİ

| | |
|---|--------------|
| I. Pasif nitelikli gelirler | : 35.000 TL |
| II. Gelirler toplamı | : 500.000 TL |
| III. Pasif nitelikli Gelirler Gelirler Toplamı İçindeki Pay (I / II) | : %7 |

| | |
|----------------------------|--------------|
| I. Nakdi sermaye artışı | : 400.000 TL |
| II. İndirim oranı | : % 50 |
| III. Süre | : 5/12 |
| IV. TCMB ticari faiz oranı | : %13,57 |

V. Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-ı) (I x II x III x IV) : 11.308,33 TL

| | |
|---|------------------------|
| I. Ticari Bilanço Karı | : 300.000,00 TL |
| II. İndirime Esas Tutar | : 300.000,00 TL |
| III. Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-ı) | : 11.308,33 TL |
| IV. DÖNEM SAFİ KURUM KAZANCI (MATRAH) (II – III) | : 288.691,67 TL |

Nakdi Sermaye Artırımı Faiz İndirimi ile İlgili Özelge Örneği



Faaliyet gelirinin tamamı kira gelirinden oluşan firmanın nakdi sermaye artırımından kaynaklanan faiz indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı

Söz konusu indirimin uygulanmasında kira gelirleri pasif nitelikli gelir olarak kabul edilecek olup satışa yönelik bina projeleri için mali, teknik ve fiziksel araçların bir araya getirilmesi suretiyle konut veya diğer amaçlı kullanıma yönelik bina projelerinin organize edilmesi faaliyeti ile iştigal eden şirketinizin gelirlerinin %25 veya fazlasının şirket faaliyeti ile orantılı sermaye, organizasyon ve personel istihdamı suretiyle yürütülen ticari, zirai veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikteki gelirlerden oluşması halinde nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi oranı % 0 olarak uygulanacaktır.

[İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.01.2017 tarih ve 62030549-125\[10-2016/223\]-2757 sayılı özelgesi.](#)

TEŖVİK BELGELİ YATIRIMLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ



İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

KVK'nın 32/A maddesine göre; Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulmaktadır.

İndirimli kurumlar vergisi uygulaması; esas itibariyle yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden **(işletme döneminde)** itibaren uygulanan bir vergisel teşviktir.

Genel uygulama bu olmakla birlikte; gerek KVK'nın 32/A maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi gerekse 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının Vergi İndirimi başlıklı 15 inci maddesinde yer alan düzenlemelerle yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlamadan önce **(yatırım döneminde)** de mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulama imkanı bulunmaktadır.



KVK'nın 32/A Maddesi Kapsamında İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

İşletme Döneminde Yatırımlardan Elde Edilen
Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Yatırım Döneminde Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen
Kazançlara İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulaması

Tevsi Yatırımlardan Doğan Kazançlara İndirimli
Kurumlar Vergisi Uygulaması

İŞLETME DÖNEMİNDE YATIRIMLARDAN ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak yatırımın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren, yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Yatırıma katkı tutarı; indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılanacak tutarını ifade etmektedir.

Yatırıma katkı oranı; yatırıma katkı tutarının yapılan toplam yatırım tutarına bölünmesi suretiyle bulunacak oran ifade etmektedir.

Toplam yatırıma katkı tutarı, yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle Devletin tahsilinden vazgeçeceği kurumlar vergisi tutarını ifade etmektedir.



YATIRIM HARCAMALARI İÇİNDE DİKKATE ALINMAYACAK HARCAMALAR

2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararının 15 inci maddesinin altıncı fıkrasına göre aşağıdaki harcamaların vergi indirimi desteğinden yararlanamayacağı kararlaştırılmıştır.

Arazi harcamaları

Arsa harcamaları

Royalti harcamaları

Yedek parça harcamaları

Amortismanına tâbi olmayan diğer harcamalar



YATIRIM DÖNEMİNDE DİĞER FAALİYETLERDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASI

2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 15 inci maddesinin 5 numaralı fıkrasına göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

- **gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak ve**

- **toplam yatırıma katkı tutarının %80'ini geçmemek**

üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli gelir veya kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Yatırım döneminde, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamasının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından daha düşük olması halinde yatırım döneminde diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, yatırım döneminde gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşamayacaktır.

İndirimli vergi oranı uygulamasında, yatırım dönemi ile hangi faaliyetlerden elde edilen kazançlar diğer faaliyetlerden elde edilen kazançları ifade edilmektedir?

Mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı ve gerekse 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Kararlarına göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.

Mezkur Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmeyecektir.

Ancak, mezkur Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanıldığı hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir.

TEVSİ YATIRIMLARDAN DOĞAN KAZANÇLARDA İNDİRİMLİ KURUMLAR VERGİSİ ORANI UYGULAMASI

KOMPLE YENİ YATIRIM

Mal ve hizmet üretimine yönelik olarak ana makine ve teçhizat ile yardımcı tesisleri içeren, gerektiğinde arazi-arsa ve bina-inşaat harcamalarını da ihtiva eden, yatırımın yapılacağı yerde aynı üretim konusunda mevcut tesisi veya mevcut tesisi ile altyapı bütünlüğü bulunmayan yatırımları ifade eder.



TEVSİ YATIRIM



Mevcut bir yatırıma üretim hattı veya makine ve teçhizat ilavesiyle kapasitenin artırılmasına yönelik olan ve mevcut tesis ile alt yapı müşterekliğı oluşturarak bir bütün teşkil eden yatırımları ifade eder.

Tevsi Yatırımlarda İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulanacak Kazancın Tespiti

Tevsi yatırımlardan elde edilen kazanç işletme bütünlüğü çerçevesinde ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespit edilebiliyor mu?



EV Hesaplama sırasında işletme aktifinde yer alan sabit kıymetlerin kayıtlı değeri, yeniden değerlendirilmiş tutarları ile dikkate alınacaktır.

Tevsi yatırım edilen kazanç oranı uygulanacaktır. | kıymet tutarına (devam eden yatırımlara ait tutarlar dönem sonunda olan toplam sabit kıymet tutarına) ile tevsi yatırım oranı uygulanacak uygulanacaktır.

Tevsi yatırımlarda indirimli oran uygulamasına yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçtiği geçici vergi döneminde başlanacaktır.

$$\text{Tevsi yatırıma isabet eden kazanç tutarı} = \frac{\text{Gerçekleşen tevsi yatırım tutarı}}{\text{Dönem sonu toplam sabit kıymet tutarı}} \times \text{Ticari bilanço kârı}$$

İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Özellik Gösteren Hususlar

Kurumlar vergisi matrahının birden fazla yatırım teşvik belgesi kapsamında elde edilen kazançtan düşük olması

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli vergi oranı uygulamasında öncelik sırası

Kanunda belirtilen şartlara uyulmaması halinde yapılacak işlemler

Yatırımın faaliyete geçmeden önce devredilmesi durumu

uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir.

Yatırımın kısmen veya tamamen faaliyete geçmesinden sonra devredilmesi durumu

zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, **vergi ziyai cezası uygulanarak** gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir.

YATIRIMA KATKI TUTARINDA ENDEKSLEME

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

$$\text{Endekslenmiş yatırıma katkı tutarı} = \text{Yararlanılamayan toplam yatırıma katkı tutarı} \times \left(1 + \frac{\text{Yeniden değerlendirme oranı}}{100}\right)$$

KURUMLAR VERGİSİNDE SON BİR YILDA NELER DEĞİŞTİ

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 İYİLEŐTİRİLMESİ AMACIYLA BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR KANUN İLE KURUMLAR VERĐİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DÜZENLEMELER

09.08.2016 tarih ve 29796 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan "6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileőtirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Deđiőtiklik 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 Bakanlığında 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 verdiği 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 ziyai 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 Denetimlerinde 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'nın 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 Őirketten 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 denen 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 **yararlanılamayan 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 AlınmıŐtır.**
- **4691 ve 5746 Sayılı Kanunlara Yeni Tanımlar EklenmiŐ ve Bazı Tanımlar Değiştirilmiştir.**
- **Temel Bilimler Alanından Mezun Olan Personel alıŐtırılması Halinde MaaŐ 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 alıŐan Personelin DıŐarıda alıŐmasına 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 EŐyaya İlişkin Muafiyetler Getirilmiştir.
- **SipariŐe Dayalı** Ar-Ge ve Tasarım Faaliyetleri de Teşvik Kapsamına AlınmıŐtır.
- 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 numaralı KVK Genel Tebliğinde usul ve esasları belirlemiştir.

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.





**SAKARYA SERBEST MUHASEBECİ
MALİ MÜŞAVİRLER ODASI**
(CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF SAKARYA)



BAKIŞ
YMM & BAĞIMSIZ DENETİM

TEŞEKKÜRLER...

İrfan VURAL

Yeminli Mali Müşavir

irfan.vural@bakis.com.tr



0312 284 03 35 - 36



İrfan VURAL - YMM

Sakarya, Nisan 2017