

TÜRMOB - TESMER

**KURUM KAZANCININ TESPİTİ
VE BEYANINDA ÖZELLİKLİ KONULAR**

Bölüm 1

**A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir**

TİCARİ KARDAN MALİ KARA GEÇİŞ TABLOSU

1. Ticari Kar veya Zarar (+/-)

2. Kanunen Kabul Edilmeyen ve Diğer İlaveler (+)

3. Vergiye Tabi Olmayan Gelirler ve Diğer İndirimler (-)

4. Zarar Olsa Dahi Uygulanacak İstisna ve İndirimler (-)

5. Zarar Mahsubu (-)

6. İndirime Esas Alınacak Olan Tutar (=) $(1+2-3-4-5)$

7. Kazancın (İndirime Esas Tutar) Bulunması Halinde Uygulanabilecek İndirim ve İstisnalar(-)

8. İşletmeden Çekilen Enflasyon Düzeltme Farkları (+)

9. Kurumlar Vergisi Matrahı (=) $(6-7+8)$

10. Hesaplanan Kurumlar Vergisi $(9 * \%20$ veya varsa indirimli KV oranı)

11. Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler Mahsubu

12. Geçici Vergi Mahsubu

13. Ödenecek Kurumlar Vergisi veya İade Alınacak Geçici Vergi ve Stopaj $10-(11+12)$

KANUNEN KABUL EDİLMİYEN GİDERLER

Giderin Türü

KVK M.11 hükümlerine göre kabul edilmeyen giderler

VUK hükümlerine aykırı olarak ayrılan karşılıklar

VUK hükümlerine aykırı olarak ayrılan reeskontlar

VUK hükümlerine aykırı olarak ayrılan amortismanlar

5510 sayılı Kanun M.88 kapsamındaki KKEG (ödenmeyen SGK primleri)

Bağış ve yardımlar

GVK M.75 uyarınca yönetim kurulu üyelerine ödenen kar payları

KDV Kanunu'nun M.30/d uyarınca indirilemeyen KDV tutarı

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu uyarınca gider yazılan özel iletişim vergisi

MTV Kanunu M.14 uyarınca gider kaydedilen MTV'ler (binek oto MTV'leri)

İstisna faaliyetlerden/işlemlerden doğan zararlar

Diğer

TOPLAM

VERGİYE TABİ OLMAYAN GELİRLER VE DİĞER İNDİRİMLER İÇİN ÖRNEKLER

Kurumlar vergi matrahını hesaplarken "**Vergiye Tabi Olmayan Gelirler İle Diğer İndirimler**" başlığı altında ticari kardan indirim konusu yapılabilecek gelir ve indirim unsurlarına uygulamada en çok rastlanılan aşağıdaki durumları örnek verebiliriz.

- Vergi Matrahının Tespitinde Karşılık Ayrılması Kabul Edilmediğinden KKEG Olarak Dikkate Alınmış **Konusu Kalmayan Karşılıklar Gelirleri**,
- Bu Dönemde İşten Ayrılan Personel İçin Ödenen Ancak Önceki Yıllarda Ayrılan Kıdem Tazminatı Karşılıkları Hesabından Mahsup Yoluyla Muhasebeleştirildiği İçin Bu Dönem Gider Yazılmamış **Kıdem Tazminatı Ödemeleri**,
- VUK Hükümlerine Uygun Olmayan Önceki Dönem Gider Bu Dönemde İse Gelir Olarak Yazılan **Reeskontlar**,
- 5510 sayılı Kanununun 88. maddesi hükmü çerçevesinde önceki dönemlerde ödenmemiş Olması Nedeniyle KKEG Olarak Dikkate Alınan **SGK Primleri**nden Bu Dönemde Ödenenler
- Gider Yazılmamış Olan ve Beyanname Verme Tarihinden Önce Genel Kurulca Onaylanan **Personele Temettü İkramiyeleri**,
- **Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması** Hükümleri Uyarınca Vergi Dışı Kalan Gelirler,
- Vergisel Açıdan Zorunlu Olmayan **Gelir Tahakkukları**,
- **Diğer** Vergi Dışı Gelirler ve Diğer İndirimler.

- ❖ **İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-a)**
- ❖ **Yurtdışı İştirak Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-b)**
- ❖ **Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-c)**
- ❖ **Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-ç)**
- ❖ **Yatırım Fon ve Ortaklığı Portföy İşletme Kazancı (K.V.K. Mad. 5/1-d)**
- ❖ **Taşınmaz ve İştirak His. ile Kurucu Sen., İnt. Sen. ve R. Hakları Satış Kazancı (K.V.K.Mad. 5/1-e)**
- ❖ **Bankalar veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumların Taş. ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetler, İntifa Senetleri ve Rüçhan Hakkı Kuponları Satış Kazançları (K.V.K.Mad.5/1-f)**
- ❖ **Yurtdışı Şube Kazançları (K.V.K. Mad.5/1-g)**
- ❖ **Yurtdışı İnşaat ve Onarma İşlerinden Sağlanan Kazançlar (K.V.K. Mad. 5/1-h)**
- ❖ **Eğitim Öğretim Kurumları İle Rehabilitasyon Merkezlerinin Kazançları (K.V.K. Mad. 5/1-ı)**
- ❖ **Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna (K.V.K. Mad. 5/1-j)**
- ❖ **Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Varlık ve Hakların Satış Kazancı İstisnası (K.V.K. Mad. 5/1-k)**
- ❖ **Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna (K.V.K. Mad. 5/B)**
- ❖ **Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlar (3218 Sayılı Kanun Geçici 3. Madde)**
- ❖ **Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Elde Edilen Kazançlar (4691 Sayılı Kanun Geçici 2. Madde)**
- ❖ **Türk Gemi Sic. Kay. Gemi İşletilmesi ve Devrinden Sağ. Kazanç (4490 Sayılı Kanun 12. Madde)**
- ❖ **Diğer İndirimler ve İstisnalar**

- ❖ **Risturnlar (K.V.K. Mad. 5/1-i)**
- ❖ **AR-GE İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-a)**
- ❖ **AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3)**
- ❖ **AR-GE İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3/A)**
- ❖ **Tasarım İndirimi (5746 s. Kanun Mad.3)**
- ❖ **Sponsorluk Harcamaları (K.V.K. Mad. 10/1-b)**
- ❖ **Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-c)**
- ❖ **Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-ç)**
- ❖ **Kültür ve Turizm Amaçlı Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-d)**
- ❖ **Başbakanlıkça veya Bakanlar Kurulunca Başlatılan Yardım Kampanyalarına Yapılan Bağış ve Yardımlar (K.V.K. Mad. 10/1-e)**
- ❖ **Türkiye Kızılay Derneğine ve Yeşilay Cemiyetine Yap. Nakdi Bağış ve Yardım (K.V.K. Mad. 10/1-f)**
- ❖ **Girişim Sermayesi Fonu (K.V.K. Mad. 10/1-g)**
- ❖ **Türkiye'den Yurtdışı Mukim Kişi ve/veya Kurumlara Verilen Hizmetlerden Sağlanan Kazançların %50'si (K.V.K.Mad.10/1-ğ)**
- ❖ **Korumalı İşyeri İndirimi (K.V.K.Mad. 10/1-h)**
- ❖ **Nakdi Sermaye Artışından Kaynaklanan Faiz İndirimi (K.V.K. Mad. 10/1-ı)**
- ❖ **Teknogirişim Sermaye Desteği İndirimi (5746 s. Kanun Mad. 3/5)**
- ❖ **Teknokent Sermaye Desteği İndirimi (4691 s. Kanun Geçici Mad. 4)**
- ❖ **Expo 2016 Antalya Ajansına Yapılan Bağış ve Yardımlar (GVK Geçici Mad. 83)**
- ❖ **Yatırım İndirimi İstisnası (GVK Geçici Mad. 69)**
- ❖ **Diğer İndirimler**

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

Kurumların;

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

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

➤ Kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine iştirakleri dolayısıyla sağladıkları kazançlar **çifte vergilemenin** önüne geçilmesi amacıyla istisna edilmiştir.

➤ İştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için aranan **tek şart, kar payının elde edildiği kurumun (iştirakin) tam mükellef bir kurum olmasıdır.** İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma **hangi oranda** iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ayrıca, kâr payını elde eden kurumun iştirak edilen tam mükellef kuruma **belli bir süre** iştirak etme şartı da aranılmamaktadır.

➤ Bu bent kapsamında; kurumların **yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kar payları ile yatırım fon ve ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları** (tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç) **iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.**

- Elde edilen kâr paylarının kaynağının, iştirak edilen kurumun önceki yıl veya daha önceki yıllar kârlarından dağıtılmış olmasının, iştirak kazancını elde eden kurum yönünden istisna uygulamasında herhangi bir önemi yoktur.
- **Örneğin;** (A) Kurumunun **2017** yılında **2015** yılı kârını dağıtması halinde, bu kuruma ortak olan (B) kurumunun söz konusu iştirak kazancını **2017** hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının tespitinde istisna olarak dikkate alması mümkündür.
- Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya **kurumlar vergisinden istisna** edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.
- Serbest bölgeler gümrük bölgesi dışında sayılmasına karşın, bu bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar tam mükellef kurum olarak kabul edildiğinden **serbest bölgelerde faaliyette bulunana kurumlara iştirak edilmesinden elde edilen kazançlarda** diğer tam mükellef kurumlardan elde edilen iştirak kazançlarında olduğu gibi kurumlar vergisinden müstesna tutulacaktır.
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin 6 numaralı bendinin b-i alt bendine göre tam mükellef kurumlara dağıtılan kar payları tevkifata tabi olmadığından **iştirak kazançlarında vergi yükü sıfır olmaktadır.**
- **Kurumun diğer bir kuruma iştirak etmesi halinde bu kurumun yönetim kurulu temsilcileri vasıtasıyla GVK 75/3'e göre elde ettikleri kar payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanacaktır.**

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

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

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

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

Örnek : (X) Anonim Şirketi'nin 2017 hesap dönemi bilanço karı 600.000 TL olup, ayrıca bu döneme ait **50.000 TL emisyon primi** kazancı bulunmaktadır. Bu verilere göre;

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

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

A- İSTİSNA UYGULANMASINA KONU OLACAK İKTİSADİ KIYMETLER:

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

Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;

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

ii) İştirak Hissesi; Bunlar,

- Anonim şirketlerin hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Eshamlı komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- Kooperatiflere ait ortaklık payları, olarak sıralanabilir.

iii) kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları.

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

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

Örneğin: Maliyet bedeli 300.000.-TL olan bir taşınmaz, 15.03.2017 tarihine 1.000.000.-TL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2017 yılında 300.000.-TL, 2018 yılında 300.000.-TL, 2019 yılında 200.000.-TL ve 2020 yılında 200.000.-TL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak Şirket, kazancın %75'ini ($700.000 \times \%75 = 525.000$.-TL) satışın yapıldığı yılı izleyen yılın başında özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

Örnekte taşınmaz satış hasılatının 1.000.000 TL, satış kazancının 700.000 TL olduğundan hareketle Şirket bu satıştan hasılatın %70'i oranında kazanç elde edilmiştir. Bu durumda; 2020 yılında tahsil edilen 200.000.-TL'ye isabet eden kazanç $200.000 \times \%70 = 140.000$ TL, bu kazançta isabet eden istisna tutarı ise $140.000 \times \%70 = 105.000$ TL olup, bu tutar için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 105.000.-TL nedeniyle 2018 hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyasına uğramış olacağından **vergi aslı, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil** edilecektir.

Oysa 2017 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 700.000.-TL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının $[(800.000 \times \%70) \times \%75 =]$ 420.000.-TL olarak uygulanması halinde ise vergi ziyayından bahsedilemeyecekti.

C- KURUMLARIN TAŞINMAZ SATIŞ KAZANÇLARINDA İSTİSNA ORANI %75'TEN %50'YE İNDİRİLDİ.

7061 sayılı Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle 5520 sayılı Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci cümlesi değiştirilmiş olup söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği **5/12/2017** tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan **taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %50'lik kısmına istisna uygulanacak**; bu tarihten önce yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %75'lik kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir. Yapılan değişiklik sonrasında;

- Kurumların, **en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların 5/12/2017** tarihinden itibaren (bu tarih dahil) satışından doğan kazançların %50'si kurumlar vergisinden istisnadır.
- Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan **iştirak hisseleri** ile aynı süreyle sahip oldukları **kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının** satışından doğan kazançların ise eskiden olduğu gibi **%75'lik** kısmı kurumlar vergisinden istisna olmaya devam edecektir.
- **5/12/2017** tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %50'lik kısmına istisna uygulanacağından, bu tarihten itibaren yapılan taşınmaz satışlarına ilişkin olarak kazancın sadece istisnaya konu edilen **%50'lik kısmı fon hesabına** alınacaktır.

D- TAŞINMAZ VE İŞTİRAK HİSSESİ SATIŞ KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

- İstisnadan yararlanmak için, satış kazancının kazancın tamamının fon hesabına alınma şartı bulunmayıp, **sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının (%50 veya %75) söz konusu fon hesabına alınması gerekmektedir.**
- Mükelleflerin azami istisna oranını **(%50 veya %75)** aşmamak koşuluyla istisnadan daha az oranda yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, yararlanılmayan kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir. **İstisnadan yararlanması öngörülen kazanç kısmının fon hesabına alınan kazanç kısmından büyük olmayacağı tabiidir.**
- **Fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekir.**

Örneğin, 2017 yılında yapılan bir satış için kazancın fon hesabına alınma zamanı, **01.01.2018** tarihinden beyannamenin fiilen verildiği tarihe kadar olan süre olacaktır. Mükellefin ilgili dönem beyannamesini **20.04.2018** tarihinde verdiği kabul edildiğinde, fon hesabına aktarma işleminin de bu tarihe kadar yapılmış olması gerekir.

- Satış işlemi ile birlikte satış kazancı oluşacağından **istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.** İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için **alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler,** istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan **kur farklarının** da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

- **İnşaatı henüz tamamlanmamış bina satışında arsaya tekabül eden kazanç istisna kapsamındadır.** Ancak inşaatı tamamlanan binalarda, arsası iki yıldan eski iktisap edilmiş bile olsa, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarihten itibaren iki yıl geçmedikçe kazanç istisnadan yararlanılamaz.
- Taşınmazların para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir. **Kat karşılığı arsa devri işleminin**, bir malın başka bir mal ile değiştirilmesini ifade eden **trampa** niteliğinde olmasından dolayı, bu gibi işlemlerden elde edilen kazançlara söz konusu istisnanın uygulanması mümkün değildir.
- **Cins tashihi** herhangi bir nedenle geciken binalarda iki yıllık süre tashihi yapıldığı tarihte değil, **binanın fiilen kullanım tarihinden** itibaren başlamaktadır.
- **OSB'lerce** katılımcılara tahsis edilen ancak tapu kaydı katılımcı üzerinde bulunmayan arsaların satışı istisna kapsamında değildir. Ancak, iki tam yıl kullanıldığı tevsik edilen taşınmazın tapuda kurum adına tescil edildikten sonra satılması halinde, satıştan elde edilen kazançlar bu istisna kapsamında değerlendirilecektir
- **Devir, bölünme ve birleşmelerde** 2 yıl aktifte tutulma süresinin hesabında devrolan veya bölünen kurumun aktifinde geçen sürelerde dikkate alınacaktır.

➤ Şirketin ana faaliyet konuları arasında **taşınmaz ticareti ve kiralanması** faaliyetinin bulunması halinde, (faaliyetin yürütülmesine tahsis edilen taşınmazın satışı hariç) taşınmaz satışından elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmamaktadır. **(Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara VDB'nin 04/05/2010 tarih B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-4-333 sayılı muktezası.)**

➤ Şirkete ait fabrika binasının satışından elde edilecek kazancın 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5-1/e maddesi çerçevesinde istisnaya konu edilmesi ve istisna dışında kalan % 25'lik (%50) kısmının ise yeni bir fabrika binasının iktisap edilmesi amacıyla **yenileme fonuna** aktarılması mümkün bulunmaktadır. **(Gelir İdaresi Başkanlığı İzmir VDB'nin 09/12/2011 tarih B.07.1.GİB.4.35.16.01-176300-716 sayılı muktezası.)**

➤ Yaptığı taşınmaz ve iştirak hissesi satışları dolayısıyla **2017 yılında ise 255.000 TL, 2018 yılında ise 292.000 TL'nin üzerinde istisnadan faydalanan kurumların YMM İstisna Tasdik Raporu düzenlettirmesi gerekir.** Tam tasdik sözleşmesi bulunanlarda ayrıca rapora ihtiyaç yoktur.

D- HASILAT PAYLAŞIM SÖZLEŞMESİNE İSTİNADEN DEVREDİLEN TAŞINMAZLARDA İSTİSNA UYGULAMASININ MÜMKÜN OLUP OLMADIĞI

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

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

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

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

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

Bu kapsamda istisnadan yararlanabilmek için;

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

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

YURT DIŞI İNŞAAT KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

- **Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler**, inşaat ve onarma iŐinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; Kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma iÇi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, yurt dışındaki inşaat iŐine bağlı olarak Türkiye’de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün değildir.
- İstisna uygulamasında, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj iŐleri ile teknik hizmetlerden sağlanan **kazançların Türkiye'ye getirilmesi Şart değildir**. Bu kazançlar, Türkiye'ye getirilmese dahi istisna uygulamasına konu edilebilecektir.
- Yurt dışındaki Őantiye veya Őubelere gönderilen mallar **ihracat** kapsamında değerlendirilecektir.
- **Geçici ihracat** kapsamında yurt dışına gönderilen makine ve teĥizat için Türkiye’de amortisman ayrılamaz.
- **Yurt dışına gönderilen avanslar** değerlemeye tabi tutulmayacaktır. KVK’nın 5/3. maddesine göre yurt dışına gönderilen kredilere ait Türkiye’de ödenen faiz ve hesaplanan kur farkları Türkiye’deki vergiye tabi gelirlerden indirilemez.
- Türkiye’deki **merkez genel giderlerinden**, yurt dışında yapılan inşaat iŐlerine pay verilmesi gerekiyor ise yurt dışında gider kaydedilen bu payların ayrıca Türkiye’de gider kaydedilmesi mümkün olmayacaktır.
- Bu Kapsama Giren İstisna Kazançlar İçinde Diğer İstisna Kazançlarda Olduğu Gibi Kar dağıtımı Yapılmadıkça **Gelir Vergisi Tevkifatı** Yapılmayacaktır.

DEVAM EDEN YURTDIŞI İNŞAAT İŐİNE AİT HASILATIN TÜRKiYE'DE DEĞERLENDİRİLMESİ HALİNDE İSTİSNA UYGULAMASI

Türkiye'de mukim bir Şirketin yurt dışında bulunan Şubesi tarafından yapılmakta olan inşaat iŐinin devamı sırasında elde edilen hasılatın;

➤ Türkiye'ye dđviz olarak getirilmesi veya getirildikten sonra farklı yabancı para birimlerine çevrilmesi halinde, sđz konusu **yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının** anılan işin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar istisnaya konu yurt dışı kazancın tespitinde dikkate alınacağı ve **Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edileceği,**

➤ Bankaların vadeli-vadesiz hesaplarında değerlendirilmesi veya grup Şirketlerine borç olarak verilmesi halinde, bu faaliyetlerden elde edilen **faiz gelirlerinin yurt dışı kazançla iliŐkilendirilmesi mümkün bulunmadığından**, sđz konusu gelirler ile bu gelirlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının KVK'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmeyeceği ve ilgili dönemler itibariyle yıllık olarak vergilendirileceği, tabiidir.

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

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

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

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

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

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

5.Kreş, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 0-24 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları (**6745 Sayılı Kanun, Yürürlük tarihi:01.01.2017**),

6.Gündüz Bakımevi, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 25-66 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları (**6745 S.K. Yürürlük tarihi:01.01.2017**),

7.Rehabilitasyon Merkezleri, **2828 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde** kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uyamama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını, ifade etmektedir.

EĞİTİM VE REHABİLİTASYON KURUMLARI KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

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

➤ **Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına ilişkin istisna;** sadece senesinde veya tüzüğünde amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunan ve **Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklere bağlı olanlar için uygulanır.**

➤ İstisna eğitim hizmetlerinden sağlanan kazançta uygulanacak olup, **konaklama ve yemek hizmeti** de verilmesi halinde, söz konusu hizmetlerin okulda verilmesi ve bedelin okul ücretine dahil olduğu durumda elde edilen kazanç ayırım yapılmaksızın istisna edilecektir. Yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisnanın uygulanmasına engel değildir.

➤ Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan **büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri** gibi tesislerin gerek **bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden** elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir.

EĞİTİM VE REHABİLİTASYON KURUMLARI KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ KONULAR

- İstisna okul veya merkez bazında **5 vergilendirme dönemi** için uygulanır. Bu konuda Maliye Bakanlığına Başvurulması gerekir. Eğitim tesislerinin devri halinde devralan kurum, kalan süre için yararlanır.
- **Aynı okulun başka bir binaya taşınması** yeni okul açılışı olarak kabul edilemeyeceğinden, bu okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar için, söz konusu istisnadan tekrar yararlanması mümkün değildir.
- **Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki okul yatırımdan elde edilen kazançta** teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak, yatırımının kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan geçici vergilendirme döneminden itibaren, okulların işletilmesinden elde edilecek kazançta **indirimli kurumlar vergisi oranı** uygulanabilecektir.

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

ÖZEL KREŞ VE GÜNDÜZ BAKIMEVLERİ KAZANÇLARI İSTİSNA KAPSAMINA ALINDI

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

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

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

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

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

Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanunun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri kurumlar vergisinden muaftır.

(7061 sayılı kanunun 88 inci maddesiyle eklenen parantez içi ibare; Yürürlük: 01.01.2018)

(Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "**ortak dışı**" işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve **ekonomik ömrünü tamamlamış** olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir **iktisadi işletme** oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)

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

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

Ana sözleşmelerinde;

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,**
- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi,**
- Yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve**
- Sadece ortaklar ile iş görülmesine,**

ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler kurumlar vergisinden muaftır.

KOOPERATİFLERDE KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNDE MÜKELLEFLER LEHİNE DEĞİŞİKLİKLERE GİDİLDİ.

7061 sayılı Kanununun 88 inci maddesi ile; Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi sonuna 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere eklenen parantez içi hüküm çerçevesinde;

➤ **Ortak Dışı İşlem;** Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler olarak tanımlanmıştır.

➤ Bundan böyle ortak dışı işlem yapan Kooperatiflerin muafiyeti tamamen ortadan kalkmayacak, ortak dışı işlemle sınırlı olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir **iktisadi işletme** oluşmuş kabul edilecektir.

➤ **Kooperatiflerin**, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun **sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin** ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının **muafiyete etkisi olmayacaktır.**

➤ Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve **ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt** ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmalarının ortak dışı işlem sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

➤ Bu çerçevede **örneğin;** bir kooperatiflerin faaliyetinde kullanmak üzere satın almış olduğu ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan bir kamyoneti ihtiyaç kalmamasından dolayı üçüncü kişilere satması eskiden ortak dışı işlem sayılarak muafiyet şartını ihlal sayılırken, artık ortak içi işlem olarak değerlendirilecek ve muafiyeti ortadan kaldırmayacaktır.

Yapılan değişiklikler neticesinde;

- Kooperatiflerin, **1/1/2018 tarihinden itibaren** gerçekleştirecekleri **ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetleri etkilenmeyecek**; ancak bu işlemlerden elde edilen kazançlar kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı **bir iktisadi işletme** nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, **ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır**. Ortak dışı işlemlerle ilgili olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen **iktisadi işletme adına kurumlar vergisi mükellefiyeti** tesis edilecektir.
- Öte yandan, ortak dışı işlemlerde bulunmaları nedeniyle **1/1/2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin**, muafiyete ilişkin diğer şartları da taşıyor olmaları kaydıyla, 1/1/2018 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyet kayıtları sonlandırılacaktır. Bu kooperatiflerin 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle bu işlemlerden elde ettikleri kazançları vergilendirilecektir.
- Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatifler, ortak dışı işlemlerine ilişkin hesap ve kayıtlarını kooperatif hesaplarıyla ilişkilendirmeksizin **iktisadi işletme adına tasdik ettirecekleri ayrı defterlerde** izleyeceklerdir.

Diğer taraftan **14 seri no'lu KVK Genel Tebliğinde** yapılan açıklamalar çerçevesinde;

- Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin **farklı alan veya konularda yaptığı tüm ortak dışı işlemler nedeniyle, alan veya konu ayrımı gözetilmeksizin**, her bir kooperatifin tüzel kişiliğine bağlı **tek bir iktisadi işletme** için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir. Bu iktisadi işletmenin mükellefiyetle ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinden kooperatif tüzel kişiliği sorumlu olacaktır.
- Dolayısıyla Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle oluşan iktisadi işletmenin kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, **kooperatif tüzel kişiliği adına** tarh olunur.
- Ayrıca, kurumlar vergisinden muaf olan **kooperatiflerin tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımları**, iktisadi işletmeleri ile bu kurumlardan kazanç elde etmeleri ve söz konusu kazançları daha sonra ortaklarına dağıtmaları **muafiyetlerini etkilemeyecektir.**
- **Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılan ve kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflere**, iştirak ettiği tam mükellef kurumlar tarafından 1/1/2018 tarihinden itibaren **dağıtılan kâr payları üzerinden %15 vergi kesintisi** yapılacaktır.
- Ancak söz konusu kooperatiflerin elde etmiş oldukları bu kâr paylarının, **daha sonra ortaklara dağıtılması** durumunda dağıtılan tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.

Örnek 1: (A) narenciye üretim kooperatifinin ortaklarından almış olduğu narenciyeyi niteliğini değiştirmeden üçüncü kişilere satması ortak dışı işlem sayılmazken, niteliğini değiştirerek reğel olarak satması durumunda, kooperatif ortak dışı işlem yapmış olacağından, bu işlem nedeniyle kooperatife bağlı oluşan ayrı bir iktisadi işletme nezdinde bu işlemden doğan kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

Örnek 2: (B) tohum üretim kooperatifi, gıda ürünleri üreten (K) A.ř.'nin sermayesinin %20'sine iştirak etmiş ve bu iştirakinin 2017 hesap dönemine ait kârını 2018 yılı Haziran ayında dağıtması sonucunda 1.500.000.-TL kâr payı elde etmiştir. (B) kooperatifi elde ettiği bu kâr payının 600.000.-TL'lik kısmını 2019 yılı içerisinde ortaklarına dağıtmıştır.

(B) tohum üretim kooperatifinin sermaye şirketine iştirak etmesi, bu iştirakinden kazanç elde etmesi ve elde ettiği bu kazancı ortaklarına dağıtması kooperatifin muafiyetine etki etmeyecektir. (B) kooperatifinin başkaca ortak dışı işlemleri nedeniyle iktisadi işletme oluşması halinde (K) A.ř.'nin sermayesine katılımından elde ettiği kazancını iktisadi işletme ile ilişkilendirmesi de söz konusu olmayacaktır.

TÜRMOB - TESMER

**KURUM KAZANCININ TESPİTİ
VE BEYANINDA ÖZELLİKLİ KONULAR**

Bölüm 2

A. Murat YILDIZ
Yeminli Mali Müşavir

YAPI KOOPERATİFLERDE KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİNE İLİŞKİN İLAVE HÜKÜMLER (KVK md. 4/k)

Yapı kooperatiflerinin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için genel şartların yanı sıra aşağıdaki özel koşulları da sağlaması gerekmektedir.

- Kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer verilmemesi,
- Yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olması, gerekte olup yapı kooperatiflerinde muafiyet uygulamasında;
- Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek **her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri** ortak dışı işlem sayılacaktır.
- **Ancak bir Yapı Kooperatifin sahip olduğu arsayı satması durumunda;** "münhasıran ortaklar ile iş görülmesi" şartı ihlal edilmiş olacağından kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılması mümkün bulunmayacak olup, satışın yapıldığı tarih itibariyle kooperatifin kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis ettirilmesi gerekecektir. **(Manisa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.06. 2015 tarih ve 85373914-125[49.01.13]-73 sayılı özelgesi)**

7- RİSTURN İSTİSNASI UYGULAMASINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinin birinci cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile **tüketim kooperatiflerinin**, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlar.” kurumlar vergisinden istisnadır.

Yapılan bu değişiklik ile;

- **Üretim ve kredi kooperatifleri** risturn istisnasının kapsamı dışına çıkarılmıştır.
- Risturn istisnası **tüketim kooperatiflerine özgü** hale gelmiştir.
- **Üretim ve kredi kooperatiflerinin son olarak** ortaklarla 1/1/2018 tarihinden önceki dönemlerde yapılan işlemler dolayısıyla hesapladığı risturnlar kurumlar vergisi istisnasından faydalanabilecektir.
- Kurumlar vergisi istisnasından yararlanan risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.
- Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.

8- SERBEST BÖLGE KAZANÇ İSTİSNASI

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda 5084 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında, bu bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir. Diğer taraftan Serbest Bölgeler Kanununa eklenen **Geçici 3. Madde** ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir

Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla (06.02.2004) bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31.12.2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31.12.2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar; (6772 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük 24.02.2017)

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları ile serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bu istisnanın Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

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

SERBEST BÖLGEDE GERÇEKLEŞTİRİLEN SABİT KIYMET SATIŞINDAN VE SABİT KIYMETLERİN YENİLENMESİNDEN ELDE EDİLEN KAZANÇLAR İÇİN KURUMLAR VERGİSİ İSTİSNASINDAN YARARLANILIP YARARLANILAMAYACAĞI

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.3." bölümünde söz konusu istisnanın uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmış olup "5.12.3.7.1." bölümünde ise;

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

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

Ancak,

- Üretim dışı faaliyetlerden,
- Serbest bölge dışında üretilen malların satışından,
- Faaliyet ruhsatında belirtilen alan dışında üretilen malların satışından,
- Serbest bölgede veya serbest bölge dışında fason olarak imal ettirilen ürünlerin satışından elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, serbest bölgede faaliyet gösteren şirketin sabit kıymetlerin satışından veya yenilenmesinden elde ettikleri kazançların kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

9- TEKNOLOJİ GELİŞTİRME BÖLGELERİNDE ELDE EDİLEN KAZANÇLARA İLİŞKİN İSTİSNA (4691 SAYILI KANUN GEÇİCİ MD. 2):

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

(7033 sayılı kanunun 64 üncü maddesiyle eklenen fıkra Yürürlük; 01.07.2017)

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayri maddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını, bu hakların ilgili mevzuat çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartına bağlamaya, mükellefin gayri maddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutmaya, istisnadan yararlanacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranına isabet eden kısmı ile sınırlandırmaya, bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30'una kadar artırımlı uygulamaya, nitelikli ve toplam harcamaları tanımlamaya Bakanlar Kurulu, bu kapsamda uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir.

İSTİSNA KAPSAMINA GİREN FAALİYETLER

4691 sayılı Kanunun uygulanmasında;

Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge); araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalar,

Yazılım; bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümü,

Tasarım; Sanayi alanında ve Bakanlar Kurulunun uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümü, olarak tanımlanmıştır.

İSTİSNA KAPSAMINA GİREN FAALİYETLER

- Lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte **uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım vb** faaliyetlerden elde edilen kazançlar da istisnadan yararlanabilmektedir.
- Öte yandan, gerek bölge içerisinde gerekse bölge dışında **üretim faaliyeti sonrası verilen kurulum, destek, bakım, onarım, teknik hizmet ve uygulama danışmanlığı, çağrı destek hizmeti** gibi faaliyetlerden sağlanan kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.
- Bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin **bölge dışında** gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden **elde ettiği kazançlar**, yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi istisnadan yararlanamaz.
- Ancak, mükelleflerin **bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede devam ettirdikleri** yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın, sadece **projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarı** istisnadan yararlanabilecektir.

İSTİSNA KAZANÇ TUTARININ TESPİTİNDE ÖZELLİK GÖSTEREN HUSUSLAR

- İstisna uygulaması açısından mükellefin **tam veya dar mükellef** olmasının ya da bölgede **müstakil şirket veya şube** olarak faaliyet göstermesinin bir önemi yoktur.
- Geçici 2 nci maddede yer alan istisna, bir **kazanç istisnası** olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucunda bulunacak kazancın **tamamı kurumlar vergisinden istisna** olacaktır.
- Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, **nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler** istisna kapsamında değildir.
- Ancak istisna kazancı oluşturan vadeli satışlardan doğan alacaklara ilişkin **vade farklarının ve kur farklarının ise** istisnadan yararlanmasına yasal engel bulunmamaktadır.
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, **TÜBİTAK ve benzeri kurumlar** tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde **hibe şeklinde sağlanan destek tutarları** ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, **kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır.**

İSTİSNA KAZANÇ TUTARININ TESPİTİNDE MÜŞTEREK GENEL GİDERLER VE AMORTİSMANLARIN DAĞITIMI

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

Bu çerçevede; istisna kapsamına giren faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde **müşterek genel giderlerin**, bu faaliyetler ile ilgili olarak **cari yılda oluşan maliyetlerin birbirine oranı esas alınarak** dağıtılması gerekmektedir.

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde **müştereken** kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının **amortismanlarının** ise bunların **her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre** dağıtımının yapılması gerekmektedir.

Hangi işlerde ne **kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen** sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacaktır.

SERİ ÜRETİME TABİ TUTULARAK PAZARLANAN ÜRÜNLERDE İSTİSNA KAZANCIN TESPİTİ

Teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin **seri üretime tabi tutarak pazarlamaları** halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların **lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı**, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle **istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.**

Örnek 1; Teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Örnek 2; Bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

İSTİSNA KAPSAMINDAKİ KAZANÇLARIN DAĞITILMASI

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

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

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

Buna göre; kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacaktır. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.

Örneğin; Taşınmazlar ve iştirak hisseleri satış kazancı istisnasına ilişkin olarak, taşınmaz veya iştirak hissesi satışından kazanç doğmaması halinde, bu satışa ilişkin zararların (giderlerin) %75'i **(05.12.2017 tarihinden itibaren %50)**, kanunen kabul edilmeyen gider sayılacak ve kurumun diğer faaliyetlerinden indirilmesi mümkün olmayacaktır. Kalan %25'i **(05.12.2017 tarihinden itibaren %50)** ise gider olarak matrahın tespitinde dikkate alınabilecektir. **(Örneğin: Taşınmaz satışında ödenen tapu harcının %75'i, 05.12.2017 tarihinden itibaren %50'si)**

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

ÖRNEĞİN: Ankara Üniversitesi Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyet gösteren (B) A.Ş.'nin 2017 yılında bu bölgedeki istisna kapsamındaki faaliyeti 15.000.- TL zararla sonuçlanmıştır. Bu kurumun aynı yılda bölge dışındaki faaliyetleri nedeniyle 20.000.- TL kazancı bulunmaktadır.

Bu durumda, anılan kurumun ödeyeceği kurumlar vergisi aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Teknoloji geliştirme bölgesi dışındaki kazancı	20.000 TL
Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar	(15.000) TL
TİCARİ BİLANÇO KÂRI	5.000 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderler (Teknoloji geliştirme bölgesinde oluşan zarar)	15.000 TL
KURUMLAR VERGİSİ MATRAHI	20.000 TL
Hesaplanan kurumlar vergisi (20.000 x %20)	4.000 TL

11. NAKİT SERMAYE ARTIRIMI İNDİRİMİ UYGULAMASI

27.03.2015 tarihli ve 6637 sayılı Kanununun 8. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 10. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ı) bendinde;

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

İNDİRİM HESABINDA DİKKATE ALINMAYACAK SERMAYE ARTIŞLARI

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

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

İNDİRİM UYGULAMASI

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

Bu kapsamda 2017 yılı için yapılacak olan hesaplamalarda 47 no'lu KVK Sirküleri ile belirlenen **%17,06 oranı** esas alınacaktır.

Kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

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

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

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

Örnek: Yıldız A.Ş.'nin sermayesinin nakdi olarak 12.000.000 TL artırılmasına ilişkin 25/07/2017 tarihinde karar alınmış olup şirket ortakları taahhüt edilen tutarın %25'i olan 3.000.000 TL 30/07/2017 tarihinde ortaklar tarafından şirketin banka hesabına yatırılmış ve daha sonra sermaye artırım kararı 10/08/2017 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilmiştir.

Şirket ortakları taahhüt ettikleri sermayenin kalan kısmı olan 9.000.000 TL'yi, ise sermaye artırımına ilişkin kararın tescil tarihinden sonra, 20/10/2017 tarihinde şirketin banka hesabına yatırmıştır. Bakanlar Kurulu Kararına istinaden Yıldız A.Ş.'nin yararlanabileceği indirim oranı %50 olup 2017 yılı sonu itibarıyla TCMB tarafından açıklanan ticari krediler faiz oranı **%17,06** olarak alınacaktır.

Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce Yıldız A.Ş.'nin banka hesabına yatırılan sermaye taahhüdünün %25'lik kısmı için bu kararın tescil tarihi olan 10/08/2017 tarihi esas alınmak suretiyle indirimden faydalanılması mümkündür.

Sermaye artırımına ilişkin karar 10/08/2017 tarihinde ticaret siciline tescil ettirildiğinden, taahhüt edilen sermayenin kararın tescil tarihinden önce şirketin banka hesabına yatırılan 3.000.000 TL'lik kısmı için bu aydan itibaren yıl sonuna kadar indirim tutarı hesaplanabilecektir.

İndirim tutarı = Nakdi sermaye artışı x Ticari krediler faiz oranı x İndirim oranı x Süre
= 3.000.000 TL x %17,06 x 0,50 x (5/12)
= 106.625 TL

Kararın tescil tarihinden sonra ortaklarca 20/10/2017 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılan sermaye taahhütleri için ise bu tutarların şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihler dikkate alınarak indirim tutarı hesaplanacaktır.

Şirket Ortakları tarafından yatırılan tutar için,

$$\begin{aligned} \text{İndirim tutarı} &= \text{Nakdi sermaye artışı} \times \text{Ticari krediler faiz oranı} \times \text{İndirim oranı} \times \text{Süre} \\ &= 9.000.000 \text{ TL} \times \%17,06 \times 0,50 \times (3/12) \\ &= 191.925 \text{ TL} \end{aligned}$$

Dolayısıyla, 2017 hesap döneminde 12.000.000 TL'lik sermaye artırımını üzerinden hesaplanan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak toplam indirim 106.625 TL + 191.925 TL =) 298.550 TL olacaktır.

Ayrıca, Yıldız A.Ş. 2018 ve izleyen hesap dönemlerinde sermaye azaltımına gitmediği ve diğer şartları da sağladığı takdirde 12.000.000 TL'lik bu sermaye artırımının tamamı üzerinden 12 ay için indirim tutarı hesaplayabilecektir.

ÖZELLİK GÖSTEREN HUSUSLAR

- Kanun **01.07.2015** tarihinde yürürlüğe girdiğinden bu tarihten sonraki nakdi sermaye artışları için indirim hakkı uygulanabilecektir. Bu tarihten önce yapılan nakit sermaye artışları için indirim hakkı uygulanmayacaktır.
- Sermaye şirketleri gerçekleştirdikleri nakdi sermaye artışları üzerinden, nakdi sermaye artışının yapıldığı hesap döneminden itibaren başlamak üzere **izleyen her bir hesap dönemi için ayrı ayrı indirim** uygulamasından yararlanabileceklerdir.
- Sermaye şirketleri tarafından nakdi sermaye artışına ilişkin hesaplanan indirim tutarının **kazanç yetersizliği** nedeniyle ilgili olduğu hesap dönemine ait matrahın tespitinde indirim konusu yapılamaması halinde bu indirim tutarları, herhangi bir **endekslemeye tabi tutulmaksızın izleyen hesap dönemlerine** ilişkin matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.
- Sermaye şirketleri, yetkili organlarının kısmen veya tamamen nakdi sermaye artışına ilişkin kararının **ticaret siciline tescil edildiği** hesap döneminden itibaren, bu indirim uygulamasından yararlanmaya başlayabileceklerdir.

- **İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı**, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına **nakit olarak fiilen yatırılan** kısmı ile sınırlı olup taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.
- **İndirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin**; taahhüt edilen sermaye artırım tutarının **nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırıldığına** ilişkin olarak bu işlemleri içeren ve ilgili banka şubesi tarafından **onaylanmış banka hesap özetini** kağıt ortamında veya elektronik ortamda ilgili dönem **kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi içerisinde bağlı oldukları vergi dairesine ibraz etmeleri ile** ayrıca, indirimden faydalanmak isteyen sermaye şirketlerinin, nakdi olarak artırdıkları sermaye ile indirim konu edecekleri tutara ilişkin bilgileri, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bildirmeleri gerekmektedir.
- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi suretiyle gerçekleştirilen nakdi sermaye artırımları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılması mümkün olmadığından, **şirket karının önce ortaklara dağıtılıp daha sonra da tekrar şirkete sermaye olarak konulması işlemi** dolayısıyla ve dağıtılan bu kar payı tutarıyla sınırlı olmak üzere bu indirim uygulamasından yararlanması mümkün değildir. **(Gelir İdaresi Başkanlığı Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığınca 09.05.2017 tarih ve 93767041-125[10-2016/1]-15256 sayılı özelgesi)**

NAKDEN ARTIRILAN SERMAYENİN ARSA ALIMINDA KULLANILMASI

Nakdi Sermaye Artırımına ilişkin indirim oranlarının belirlendiği 2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile farklı indirim oranları belirlenmiş olup, **Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.**

Örneğin: 11/1/2016 tarihinde 1.000.000 TL nakdi sermaye artırımında bulunan (M) A.Ş.'nin 23/10/2017 tarihinde 800.000 TL bedelle bir arsa satın aldığı bir durumda (M) A.Ş. şartların sağlanması kaydıyla 2016 hesap döneminde 12 ay olarak ve genel indirim oranı dikkate alınmak suretiyle indirim uygulamasından yararlanabilecek, 2017 hesap döneminde ise; 1.000.000 TL'lik nakdi sermaye artırımını dolayısıyla 10 ay genel indirim oranı dikkate alınacak, kalan 2 aylık sürede de 23/10/2017 tarihinde arsa alımında kullanılan 800.000 TL tutarla sınırlı olmak üzere indirim oranı **%0** olarak uygulanacaktır.

Diğer taraftan sermaye artırımında bulunduktan sonra arsa alınması ve arsa bedelinin artırılan sermaye kullanılarak ödenmesi ile sermaye artırımından önce kredi kullanılarak alınan arsaya ilişkin kredi borçlarının arttırılan sermaye tutarı ile karşılanması, nakdi sermaye artırımında indirim uygulamasındaki arsa ve arazi yatırımlarına ilişkin sınırlama açısından farklılık arz etmemektedir.

Bu nedenle, banka kredisi kullanılarak arsa satın alınmasından daha sonraki bir tarihte nakdi sermaye artırımında bulunulması halinde nakden artırılan sermayenin bu kredinin kapatılmasında kullanılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere anılan Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinin uygulanmasında indirim oranının **%0** olarak uygulanması gerekmektedir. **(İstanbul VDB'nca Verilen 30.01.2018 tarih ve 62030549-125[10-2016/486]-98638 sayılı mukteza)**

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

1. Kurumlar Vergisi Kanununun 9. maddesinde yer alan hükme göre 5 yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların **mali bilançolarına** göre meydana gelen zararlar kurum kazancının tespitinde hasılattan indirilir. Zarar mahsubu işlemi 5 yıllık süreyi geçmemek şartıyla **en eski yıldan başlanarak** yapılmalı böylelikle 5 yıllık zamanaşımı nedeniyle zarar mahsup hakkının ortadan kalkması önlenmelidir. Kanundaki 5 yıllık süre zararın ortaya çıktığı hesap döneminden sonraki 5 yıllık süreyi kapsar.

2. Mahsuba konu edilecek zarar **mali zarar**dır. Geçmiş yıl zararları ticari bilançoya göre ortaya çıkan zarar değil, kurumlar vergisi beyannamesinde ortaya çıkan mali zarardır.

3. Kurumlar vergisi beyannamelerinde geçmiş yıl zararlarının mahsubu kazanç **istisnalarından sonra yatırım indiriminden önce** uygulanacaktır.

4. İlgili hesap döneminde kazanç olmasına ve indirim konusu yapılabilecek geçmiş yıl zararı bulunmasına rağmen geçmiş yıl zararlarını dikkate almayan mükelleflerin, bu dönemi izleyen yıllarda söz konusu geçmiş yıl zararlarını mahsuba konu etmeleri mümkün değildir. **(Gelir İdaresi Başkanlığı İstanbul VDB'nın 11/05/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-492 sayılı muktezası.)**

5. Şirketin geçmiş yıl zararlarının sermayeye eklenebilecek nitelikte fonlardan veya yedek akçelerden mahsup edilerek kapatılması, söz konusu geçmiş yıl zararlarının, KVK'nun 9. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yazılı şartlar dahilinde ve beş yıllık mahsup süresi de dikkate alınarak kurum kazancından indirilmesine engel teşkil etmeyecektir. **(Maliye Bakanlığı Van Defterdarlığı'nın 25.12.2014 tarih ve 60757842-5520-26 sayılı özelgesi.)**

13. MATRAH ARTIRIMINDAN YARARLANAN MÜKELLEFLERDE ÖNCEKİ YIL ZARARLARININ MAHSUBU

6736 sayılı Kanunun 5. maddesinin (5-ğ) numaralı bendinde, “Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin **matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50’si**, 2016 ve izleyen yıl karlarından mahsup edilmez.” hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, mükellefler, 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 edilmeye devam edilecektir.

Örneğin; Kurumlar vergisi mükellefi (A) A.Ş., 2012-2016 yılları faaliyet sonuçları aşağıdaki gibidir. Mükellef, 2014 yılında beyan ettiği kar tutarından 2012 ve 2013 yıllarından devreden geçmiş yıl zararlarını mahsup etmiştir.

YILLAR	MALİ KAR/ZARAR DURUMU
2012	10.000 TL zarar
2013	12.000 TL zarar
2014	21.000 TL kâr
2015	15.000 TL zarar
2016	40.000 TL zarar
2017	90.000 TL kâr

Söz konusu mükellefin 2012, 2013, 2014 ve 2015 yılları için matrah artırımından yararlandığı durumda 6736 sayılı Kanun kapsamında 2016 ve müteakip yıllarda mahsup edebileceği geçmiş yıl zararları tutarı 2013 yılından devreden (1.000 / 2 =) 500 TL, 2015 yılından devreden (15.000 / 2 =) 7.500 TL olmak üzere toplam 8.000 TL olacaktır. Bu tutarın yanısıra mükellef 2016 yılı zararı olan 40.000 TL'nin tamamını 2017 yılı kazancından mahsup edebilecektir.

Diğer taraftan mükellefin 2014 yılı mali karının tespiti sırasında mahsuba konu ettiği 2012 ve 2013 yılı zararlarından dolayı 2014 yılı için herhangi bir düzeltme beyannamesi vermesine gerek bulunmamaktadır.

14. 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 teknoloji ürün üreten veya imalatçı ihracatçı kurumlar için ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya **Bakanlar Kurulu**; bu fıkranın uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

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

Ancak KOBİ Birleşmelerinde Uygulanacak **Kurumlar Vergisi İndirim Oranı** bugün itibarıyla Bakanlar Kurulu'nca tespit ve ilan olunmamış olup, Beyanname Verme Dönemi başlamadan yayınlanması beklenmektedir. **Aksi takdirde bu teşvik kapsamına giren mükelleflerin uygulamadan yararlanabilmeleri mümkün olmayacaktır.**

KOBİ Birleşmelerinde Kurumlar Vergisi Oranının İndirimli Uygulanmasının Şartları;

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

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

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

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

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

KOBİ Birleşmelerinde İndirimli Kurumlar Vergisi Oranı Uygulanmasında Özellikli Hususlar;

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

15. VERGİYE UYUMLU MÜKELLEFLERE GETİRİLEN %5 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 indirilebilecektir.

➤ Hesaplanan indirim tutarı, her hal ve takdirde **1 milyon liradan** fazla olamayacaktır.

➤ **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 edilmeyecektir.

➤ Uygulama, **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.

%5 VERGİ İNDİRİMDEN YARARLANMANIN ŞARTLARI

- 1. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıla ait vergi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş** (Kanuni süresinde verilen bir beyannameye ilişkin olarak kanuni süresinden sonra **düzeltilme amacıyla veya pişmanlıkla verilen beyannameler** bu şartın ihlali sayılmaz.) ve bu beyannameler üzerine tahakkuk eden **vergilerin kanuni süresinde ödenmiş olması** (Her bir beyanname itibarıyla **10 Türk lirasına kadar** yapılan eksik ödemeler bu şartın ihlali sayılmaz.)
- 2. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile bu yıldan önceki son iki yıl içerisinde haklarında beyana tabi vergi türleri itibarıyla ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış bir tarhiyat bulunmaması** (Yapılan tarhiyatların kesinleşmiş yargı kararlarıyla veya 213 sayılı Vergi Usul Kanununun uzlaşma ya da düzeltme hükümlerine göre tamamen ortadan kaldırılmış olması durumunda bu şart ihlal **edilmiş sayılmaz.**),
- 3. İndirimin hesaplanacağı beyannamenin verildiği tarih itibarıyla cari dönem (2018 yılı) 1.000 Türk lirasının üzerinde vadesi geçmiş vergi veya ceza borcunun bulunmaması**, şarttır.
- 4. Bu şartları sağlasalar dahi** İndirimin hesaplanacağı beyannamenin ait olduğu yıl ile önceki dört takvim yılında **(2013-2017)** Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde sayılan fiilleri işlediği tespit edilenler, bu madde hükümlerinden yararlanamazlar.
- 5. Bu madde kapsamında vergi indiriminden yararlanan mükelleflerin, öngörülen şartları taşımadığının sonradan tespiti hâlinde ilgili vergilendirme döneminde indirim uygulaması dolayısıyla ödenmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın** tarh edilir.

Örnek: Uğur A.Ş. 2017 hesap dönemine ilişkin olarak kanuni süresinde verdiği kurumlar vergisi beyannamesinde beyan ettiği matrah üzerinden 100.000.-TL kurumlar vergisi hesaplanmıştır. Vergi indiriminden yararlanma şartlarının tamamını taşıyan Uğur A.Ş.'nin 2017 hesap dönemine ait ödemiş olduğu geçici vergi tutarı 98.000.- TL'dir.

$$\begin{aligned}\text{Vergi indirim tutarı} &= \text{Hesaplanan kurumlar vergisi} \times \text{İndirim oranı} \\ &= 100.000.- \text{ TL} \times 0,05 \\ &= 5.000.- \text{ TL olarak hesaplanmıştır.}\end{aligned}$$

Buna göre, Uğur A.Ş. vergi indiriminden aşağıdaki şekilde yararlanacaktır.

A. Hesaplanan Kurumlar Vergisi	100.000.- TL
B. Hesaplanan Vergi İndirimi Tutarı	5.000.- TL
C. Mahsup Edilecek Vergiler Toplamı Ödenen Geçici Vergi 98.000.-TL	98.000.- TL
Ç. Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi (A-C)	2.000.- TL
D. Mahsup Edilen Vergi İndirimi Tutarı	2.000.- TL
E. Ödenecek Kurumlar Vergisi (Ç-D)	0.- TL
F. Devreden Vergi İndirimi Tutarı (B-D)	3.000.- TL

Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden indirilemeyen 3.000.- TL'lik vergi indirim tutarı, 2017 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihi izleyen bir tam yıl içerisinde (25/4/2019 tarihine kadar), mükellefin beyanı üzerine tahakkuk eden diğer vergilerinden mahsup edilebilecektir. Bu süre içerisinde mahsup edilemeyen vergi indirim tutarları ise red ve iade olunmayacaktır.

16. KURUMLAR VERGİSİ ve GEÇİCİ VERGİ ORANI 3 YIL SÜREYLE %22'YE ÇIKARILDI.

7061 sayılı Kanununun 91 inci maddesi ile KVK'na eklenen geçici 10 uncu maddesi çerçevesinde; %20 olan kurumlar vergisi oranı, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanacaktır.

Bu düzenleme çerçevesinde kurumların **2018, 2019 ve 2020 yılları** vergilendirme dönemlerine ait kazançlarına uygulanacak geçici vergi ve kurumlar vergisi oranı **%22** olacaktır.

Özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine ait kurum kazançları için kurumlar vergisi oranı **%22** olarak uygulanır.

Örneğin; Kendisine 1 Eylül – 31 Ağustos özel hesap dönemi tayin edilen kurum için;

01.09.2018 – 31.08.2019

01.09.2019 – 31.08.2020

01.09.2020 – 31.08.2021

Özel hesap dönemlerinde elde edilecek kazançlar %22 oranında geçici vergiye ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.