

**T.C.  
OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI'NDA YER ALAN  
MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLER**

**Şeref DİL**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN  
Yrd.Doç.Dr. Hüseyin MERT**

**İSTANBUL, 2014**

**T.C.  
OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI'NDA YER ALAN  
MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLER**

**Şeref DİL**

**Enstitü No: 122008009**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**Tezin Enstitüye Teslim Edildiği Tarih : 23.01.2014**

**Tezin Savunulduğu Tarih : 23.01.2014**

**Tez Danışmanı : Yrd.Doç.Dr. Hüseyin MERT**

**Diğer Jüri Üyeleri : Yrd.Doç.Dr.M.Altan MASUN**

**Yrd.Doç.Dr.Hakan TAŞTAN**

**İSTANBUL, 2014**

**T.C.  
OKAN ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI'NDA YER ALAN  
MUAFIYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLER**

**Şeref DİL**

**Enstitü No: 122008009**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
MUHASEBE VE DENETİM YÜKSEK LİSANS PROGRAMI**

**DANIŞMAN  
Yrd.Doç.Dr. Hüseyin MERT**

**İSTANBUL, 2014**

<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	<b>iii</b>
<b>ÖZET</b> .....	<b>xiv</b>
<b>ABSTRACT</b> .....	<b>xv</b>
<b>KISALTMALAR</b> .....	<b>xvi</b>
<b>1. GİRİŞ</b> .....	<b>1</b>
<b>2. TEMEL KAVRAMLAR</b> .....	<b>3</b>
2.1. VERGİ KAVRAMI .....	3
2.2. VERGİ SİSTEMLERİ .....	3
2.3. TÜRK VERGİ SİSTEMİ .....	3
2.3.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler .....	3
2.3.2. Servet ve Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler .....	4
2.3.3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler .....	4
2.4. MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİM KAVRAMLARI .....	4
2.4.1. Muafiyet'in Tanımı .....	4
2.4.2. İstisna'nın Tanımı .....	5
2.4.3. İndirim'in Tanımı .....	6
2.4.4. Kavramlar Arası Farklılıklar .....	6
2.5. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ .....	6
2.5.1. Gelir Vergisi Kanunu .....	6
2.5.1.1. Gelir Kavramı .....	6
2.5.1.1.1. Dar Anlamda Gelir Kavramı .....	6
2.5.1.1.2. Geniş Anlamda Gelir Vergisi .....	7
2.5.1.2. Gelir Vergisi Kanununa Göre Gelir .....	8
2.5.1.3. Gelir Vergisine Tabi Gelirin Özellikleri .....	8
2.5.1.3.1. Gelirin Şahsiliği .....	8
2.5.1.3.2. Gelirin Yıllık Olması .....	8
2.5.1.3.3. Gelirin Elde Edilmiş Olması .....	9

2.5.1.3.4. Gelirin Gerçek Olması .....	9
2.5.1.1.5. Gelirin Safi Olması .....	9
2.5.1.1.6. Gelirin Genel Bir Toplam Olması .....	10
2.5.1.4. Gelir Vergisinde Mükellefiyet .....	10
2.5.1.4.1. Tam Mükellefiyet .....	10
2.5.1.4.1.1. Türkiye’de Yerleşmiş Kişiler .....	10
2.5.1.4.1.1.1. İkametgaha Bağlı Yerleşme .....	10
2.5.1.4.1.1.2. Oturma Süresine Bağlı Yerleşme .....	11
2.5.1.4.1.2. Yabancı Memlekette Oturan Bazı Türk Vatandaşları .....	12
2.5.1.4.2. Dar Mükellefiyet .....	12
2.6.2. Kurumlar Vergisi Kanunu .....	12
2.6.2.1. Kurumlar Vergisinin Konusu .....	12
2.6.2.2. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay .....	13
2.6.2.2.1. Tam Mükellefiyette Elde Etme .....	13
2.6.2.2.2. Dar Mükellefiyette Elde Etme .....	14
2.6.2.3. Kurumlar Vergisinde Mükellefler .....	14
2.6.2.3.1. Sermaye Şirketleri .....	15
2.6.2.3.1.1. Anonim Şirketler .....	15
2.6.2.3.1.2. Limited Şirketler .....	15
2.6.2.3.2. Kooperatifler .....	16
2.6.2.3.3. İktisadi Kamu Kuruluşları .....	16
2.6.2.3.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler .....	18
2.6.2.3.5. İş Ortaklıkları .....	20
2.6.2.4. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet .....	21
2.6.2.4.1. Tam Mükellefiyet .....	22
2.6.2.4.1.1. Kanuni Merkez .....	22
2.6.2.4.1.2. İş Merkezi .....	22
2.6.2.4.2. Dar Mükellefiyet .....	23
2.6.2.4.2.1. Türkiye’de Elde Edilen Ticari Kazançlar .....	23

2.6.2.4.2.2. Türkiye’de Elde Edilen Zirai Kazançlar .....	25
2.6.2.4.2.3. Türkiye’de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları .....	25
2.6.2.4.2.4. Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye Kazançları .....	25
2.6.2.4.2.5. Türkiye’de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar .....	26

### **3. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN MUAFİYET, İSTİSNA VE**

#### **İNDİRİMLER 27**

3.1. GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİYETLER .....	27
3.1.1. Esnaf Muafılığı .....	27
3.1.2. Diplomat Muafılığı .....	32
3.1.3. Serbest Meslek Kazancı Muafılığı .....	33
3.2. GELİR VERGİSİNDE YER ALAN İSTİSNALAR .....	34
3.2.1. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası .....	34
3.2.2. Sergi ve Panayır Kazançları İstisnası .....	34
3.2.3. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası .....	35
3.2.4. Elçilik ve Konsolosluk Çalışanlarına Ücret İstisnası .....	37
3.2.5. Ücretlerde İstisnalar .....	38
3.2.6. Telif Kazançları İstisnası .....	40
3.2.7. Gayrimenkul Sermaye İradında İstisnalar .....	42
3.2.8. Menkul Sermaye İratlarında İstisnalar .....	43
3.2.9. Değer Artış Kazançlarında İstisnalar .....	44
3.2.10. Arızı Kazançlarda İstisnalar .....	45
3.2.11. Yatırım İndirimi İstisnalar .....	46
3.3. GELİR VERGİSİNDE YER ALAN İNDİRİMLER .....	47
3.3.1. Şahıs Sigorta Primleri ve Bireysel Emeklilik Sistemi Ödenen Katkı Payları .....	47
3.3.1.1. Şahıs Sigorta Primlerindeki İndirim Esasları .....	47
3.3.1.2. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları .....	49
3.3.1.4. 5510 Sayılı Kanun Kapsamında Ödenen Primler .....	50

3.3.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi .....	51
3.3.3. Sakatlık İndirimi .....	54
3.3.4. Asgari Geçim İndirimi .....	55
3.3.4.1. Asgari Geçim İndiriminden Yararlanacak Olanlar .....	56
3.3.4.2. Asgari Geçim İndiriminden Yararlanmayacak Olanlar .....	57
3.3.4.3. Asgari Geçim İndiriminin Hesaplanması.....	58
3.3.4.4. Uygulamadan Yararlanacak Ücretlilerce Yapılacak Bildirim .....	58
3.3.4.5. İşverenlerce Yapılacak İşlemler .....	58
3.3.4.5.1. Asgari Geçim İndirimine Ait Bordronun Düzenlenmesi .....	58
3.3.4.5.2. Muhtasar Beyanname Veren İşverenlerce Yapılacak İşlemler .....	59
3.3.4.5.3. Muhtasar Beyanname Vermek Zorunda Olmayan İşverenlerce Yapılacak İşlemler .....	60
3.3.4.6. Yıllık Beyanname Veren Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması .....	60
3.3.4.6.1. Tevkifata Tabi Olmayan Ücret Geliri İçin Yıllık Beyanname Verilmesi .....	60
3.3.4.6.2. Birden Fazla İşverenden Ücret Alınması Dolayısıyla Ücret Gelirinin Yıllık Beyanname İle Beyan Edilmesi .....	61
3.3.4.7. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasına İlişkin Diğer Hususlar .....	61
3.3.5. Bağış ve Yardımlar .....	63
3.3.5.1. Beyanname Üzerinde %5 Oranında İndirilen Bağış ve Yardımlar .....	63
3.3.5.2. Eğitim ve Sağlık Kuruluşları İnşası Dolayısıyla Yapılan Harcamalar İle Mevcut Tesislerin Faaliyetlerinin Devam Ettirebilmesi İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar .....	63
3.3.5.3. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar .....	65
3.3.5.3.1. Bağışın Yapılacağı Dernek veya Vakıflar .....	66

3.3.5.3.2. Bağışa Konu Olacak Mallar ve Bağışın Niteliği .....	66
3.3.5.3.3. Bağışı Yapan ve Alan Tarafından Düzenlenecek Belge .....	67
3.3.5.3.4. Kayıt Düzeni ve Bağışın Beynamede Gösterimi .....	68
3.3.5.4. Kültür ve Sanat Faaliyetleri Adına Yapılan Bağış ve Yardımlar .....	69
3.3.5.5. Sponsorluk Harcamaları .....	71
3.3.5.6. Eskşehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanuna Göre Kurulan Ajansa Yapılan Her Türlü Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları ....	74
3.3.5.7. Doğal Afetler Nedeniyle Yapılan Bağışlar .....	74
3.3.5.8. Kızılay Derneği'ne ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış ve Yardımlar ...	74
3.3.5.9. Bağış ve Yardımın Aynı Yapılması Durumunda İndirilecek Tutarın Tespiti	75
3.3.5.10. Zarar Olması Halinde Bağış ve Yardımların Durumu .....	75
3.3.5.11. Ortaklıklarda Bağış ve Yardım İndirimi .....	76

#### **4. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN MUAFİYET, İSTİSNA VE**

##### **İNDİRİMLER** **77**

##### **4.1. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN MUAFİYETLER** **77**

4.1.1. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Tarım ve Hayvancılığı, Bilimi, Fenni ve Güzel Sanatları Öğrenmek, Yayılamak, Geliştirmek ve Teşvik Etmek Amacıyla İşletilen Kuruluşlar .....	77
4.1.1.1. Okul Atölyeleri .....	78
4.1.1.2. Otelcilik ve Turizm Meslek Liseleri Uygulama Otelleri .....	79
4.1.2. Kamu İdare ve Kuruluşlar Tarafından Genel İnsan ve Hayvan Sağlığını Korumak ve İyileştirmek İçin İşletilen Kuruluşlar .....	79
4.1.3. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Sosyal Amaçlarla İşletilen Kuruluşlar .....	80
4.1.4. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Açılan Sergiler, Fuarlar ve Panayırılar .....	81
4.1.5. Kreş, Konukevleri ve Askeri Kışlalardaki Kantinler .....	81
4.1.6. Emekli ve Yardım Sandıkları ve Sosyal Güvenlik Kurumları .....	82
4.1.7. Yaptıkları İş ve Hizmet Karşılığı Resim ve Harç Alan Kamu Kuruluşları .....	82



4.1.8. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve 5602 Sayılı Kanununun 3.Maddesinde Tanımlanan İlgili Kurum ve Kuruluşlar .....	83
4.1.9. Darphane, Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile Askeri Fabrika ve Atölyeler .....	83
4.1.10. İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler Tarafından İşletilen Bazı Kuruluşlar .....	83
4.1.11. Köyler veya Köy Birlikleri Tarafından İletilen Bazı İşletmeler .....	84
4.1.12. Spor Kulüplerinin İdman ve Spor Faaliyetlerinde Bulunan İktisadi İşletmeler İle Sadece İdman ve Spor Faaliyetinde Bulunan Anonim Şirketler .....	84
4.1.13. Kooperatifler .....	86
4.1.13.1. Muafiyetin Şartları .....	86
4.1.13.2. Ortak Dışı İşlemler .....	86
4.1.13.2.1. Üretim Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler .....	87
4.1.13.2.2. Kredi Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler .....	87
4.1.13.2.3. Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler .....	87
4.1.13.3. Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetinde Özel Şartlar .....	88
4.1.14. Kredi Teminatı Sağlamak Üzere Kurulmuş Olan Kuruluşlar .....	89
4.1.15. Münhasıran Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetinde Bulunan Kurum ve Kuruluşlar .....	90
4.1.16. Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerine Ait İktisadi İşletmeler .....	91
4.1.17. Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Ajansı .....	91
4.1.18. EXPO 2016 Antalya Ajansı .....	91
4.1.19. Şarta Bağlı Muafiyetin Kaybedilmesi Veya Kazanılması .....	92
4.1.19.1. Muafiyet Şartının Yıl İçinde Kaybedilmesi .....	92
4.1.19.2. Muafiyet Şartının Yıl İçinde Kazanılması .....	92
4.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN İSTİSNALAR .....	93
4.2.1. Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar .....	93
4.2.1.1. İştirak Kazançları İstisnası .....	93
4.2.1.1.1. İstisnanın Mahiyeti .....	93
4.2.1.1.2. İstisnanın Uygulama Şartları .....	94

4.2.1.1.3. İstisnanın Genel Özellikleri.....	94
4.2.1.1.4. İstisna İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar .....	95
4.2.1.1.4.1. İştirak Edilen Kurumun, Vergiden Muaf Olması Halinde İstisna Uygulaması .....	95
4.2.1.1.4.2. İştirak Edilen Kurumu, Kurumlar Vergisinden İstisna Olan Kazancının Bulunması Halinde İstisna Uygulaması .....	96
4.2.1.1.4.3. İştirak Eden Kurumun Sermayeye İştirak Oranı ve Süresi	96
4.2.1.1.4.4. İştirak Edilen Kurumca Dağıtılan Hazırlık Devresi Faizleri	97
4.2.1.1.4.5. İştirak Edilen Kurumun, Tasfiyesi Sonucunda Dağıtılan Kazançlar	97
4.2.1.1.4.6. Kooperatiflerin Dağıttıkları Faiz Ödemeleri .....	97
4.2.1.1.4.7. İştirak Hissesi Alımına İlişkin Olarak Yapılan Giderlerin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı	98
4.2.1.2. Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası .....	99
4.2.1.2.1. İstisnanın Mahiyeti .....	99
4.2.1.2.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasından Yararlanmak İçin Bulunması Gereken Şartlar .....	99
4.2.1.2.3. Yurt Dışı İştirak Kazancının Taşınması Gereken Vergi Yükünün Hesaplanması .....	102
4.2.1.3. Yurtdışındaki İnşaat İşlerini Yapabilmesi İçin İlgili Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda Uygulama .....	104
4.2.1.4. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası .....	104
4.2.1.5. Emisyon Primleri İstisnası .....	105
4.2.1.6. Türkiye’de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna	106
4.2.1.6.1. İstisna Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar .....	106

4.2.1.6.2. İstisna Kazanç Üzerinden Fon ve Ortaklık Bünyesinde Yapılacak Stopaj	108
4.2.1.6.3. Yatırım Fon ve Ortaklıkları İçin Bünyede Yapılacak Stopaj Oranı	109
4.2.1.6.4. Menkul Kıymet Yatırım Fon ve Ortaklıklarından Sağlanan Kar Paylarında Vergi Tevkifatı .....	110
4.2.1.6.5. Yatırım Fonları ve Ortaklıklarının Gelirleri Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu .....	111
4.2.1.7. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ile Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası .....	112
4.2.1.7.1. İstisnanın Mahiyeti.....	112
4.2.1.7.2. İstisna Uygulamasına Konu İktisadi Kıymetler .....	114
4.2.1.7.2.1. Taşınmazlar .....	116
4.2.1.7.2.2. İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri ve İntifa Senetleri.	118
4.2.1.7.2.3. Rüçhan Hakları .....	119
4.2.1.7.3. İstisna Uygulamasına İlişkin Şartlar .....	119
4.2.1.7.4. İstisna Uygulamasına İlişkin Özellik Arz Eden Durumlar .....	120
4.2.1.7.4.1. İki Tam Yıl Süreyle Aktifte Bulundurma .....	120
4.2.1.7.4.2. Satışın Satış Vaadi Sözleşmesi İle Yapılması .....	121
4.2.1.7.4.3. Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançlar .....	122
4.2.1.7.4.4. Holding Şirketlerin Durumu .....	122
4.2.1.7.4.5. Grup Şirketlerin Durumu .....	123
4.2.1.7.4.6. Satılan İktisadi Kıymetlerin Yerine Aynı Mahiyette İktisadi Kıymet Alınması .....	123
4.2.1.8. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna .....	124
4.2.1.9. Yurtdışı Şube Kazançları İstisnası .....	126

4.2.1.10. Yurtdışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna .....	129
4.2.1.10.1. İstisnanın Kapsamı .....	129
4.2.1.10.2. İstisnanın Sonuç Hesaplarına Yansıtılması .....	130
4.2.1.10.3. İstisna Uygulamasında Özellikli Hususlar .....	131
4.2.1.11. Eğitim Tesisleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna .....	136
4.2.1.11.1. Eğitim Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisna .....	137
4.2.1.11.2. Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisna .....	138
4.2.1.11.3. İstisnanın Süresi .....	139
4.2.1.11.4. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul veya Merkez Yapılması .....	139
4.2.1.11.5. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi .....	139
4.2.1.11.6. İstisna Kapsamındaki Kazancın Dağıtılması .....	140
4.2.1.11.7. Zarar Mahsubu .....	140
4.2.2. Kazancın Bulunması Halinde Beyanname Üzerinden Yapılacak İstisnalar .....	140
4.2.2.1. Ristrun İstisnası .....	140
4.2.2.1.1. İstisna Uygulamasının Usul ve Esasları .....	142
4.2.2.1.1.1. Tüketim Kooperatiflerinde Ristrun İstisnası .....	142
4.2.2.2.1.2. Üretim Kooperatiflerinde Ristrun İstisnası .....	143
4.2.2.2.1.3. Kredi Kooperatiflerinde Ristrun İstisnası .....	143
4.2.2.2.1.4. Tarımsal Üretici Birlikleri .....	143
4.2.2.1.2. Ristrun İstisnasında Tevkifat Durumu .....	144
4.2.2.1.3. Risturn İstisnası İle İlgili Diğer Hususlar .....	145
4.2.2.3.1. Yönetim Gideri Karşılığı Olarak Ödenen Paralardan Harcanmayarak Ortaklara Dağıtılan Kısımlar .....	145
4.2.1.3.2. Ortaklar Tarafından Elde Edilen Risturnların Vergilendirilmesi .....	145
4.2.3. İstisnalar Arası Mahsup Önceliği .....	146
4.2.3.1. Kurum Kazancı Olmasa da Uygulanacak İstisnalar .....	146

4.2.3.2. Kurum Kazancı Olması Durumunda Uygulanacak İstisnalar .....	148
4.2.3.3. Geçmiş Yıl Zararları ve İstisnalarda İndirim Önceliği .....	148
4.3. KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE BEYANNAME ÜZERİNDEN YAPILACAK	
İNDİRİMLER .....	149
4.3.1. Ar-Ge İndirimi .....	149
4.3.1.1. Yasal Düzenleme .....	149
4.3.1.2. Ar-Ge İndiriminin Kapsamı .....	151
4.3.1.3. Ar-Ge İndirimi Kapsam Dışı Faaliyetler .....	152
4.3.1.4. Ar-Ge İndiriminin Sınırı .....	153
4.3.1.5. Ar-Ge Harcamaları .....	153
4.3.1.6. Ar-Ge İndiriminin Uygulanması .....	155
4.3.1.7. Ar-Ge Harcamalarının Kayıtlarda İzlenmesi .....	156
4.3.1.8. Diğer Hususlar .....	156
4.3.1.8.1. Mükelleften İstenecek Belgeler .....	156
4.3.1.8.2. YMM Tasdik Raporu Zorunluluğu .....	157
4.3.1.8.3. Projenin Ar-Ge Projesi Olarak Değerlendirilmemesinin Sonuçları	157
4.3.1.8.4. Yatırım İndirimi ve Ar-Ge İndiriminin Birlikte Uygulanması	158
4.3.1.8.5. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde ve Serbest Bölgelerde Yapılan Ar-Ge Harcamaları .....	158
4.3.1.8.6. 5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Uyarınca Ar-Ge İndirimi .....	158
4.3.1.8.7. Ar-Ge İndiriminden Yararlanılan Kazancın Dağıtılması .....	163
4.3.2. Sponsorluk Harcamaları .....	163
4.3.2.1. Sponsorluk Harcamalarının Mahiyeti .....	163
4.3.2.2. Sponsorluk Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar .....	164
4.3.2.2.1. Kimlere Sponsor Olunabilecek .....	164
4.3.2.2.2. Sponsorluk Sözleşmesi .....	165
4.3.2.2.3. Sponsorluk Yapılabilecek Konular .....	166

4.3.2.2.4. Sponsorluk Harcamaları ve Belgelendirme .....	167
4.3.2.3. Sponsorluk Harcamalarının Kurum Kazancından İndirilmesi .....	169
4.3.3. Bağış ve Yardımlar .....	170
4.3.3.1. Kurum Kazancı Üzerinden %5 Oranında İndirilebilen Bağış ve Yardımlar	170
4.3.3.2. %5 Oranı İle Sınırlı Olmaksızın Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar	172
4.3.3.2.1. Eğitim ve Sağlık Kuruluşları İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar	172
4.3.3.2.2. Kültür ve Sanat Faaliyetleri Adına Yapılan Bağış ve Yardımlar	175
4.3.3.2.3. Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış ve Yardımlar	178
4.3.3.2.4. Doğal Afetler Nedeniyle Yapılan Bağışlar .....	179
4.3.3.2.5. İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun Uyarınca Kurulan Ajansa yapılan Bağış ve Yardımlar.....	180
4.3.3.2.6. Eskişehir 2013 Türk Dünyası Başkenti Hakkında Kanun Uyarınca Kurulan Ajansa yapılan Bağış ve Yardımlar .....	180
4.3.3.2.7. EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan Bağış ve Yardımlar.....	180
4.3.4. Girişim Sermayesi Fonu İndirimi .....	181
4.3.5. Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler .....	184
<b>5. UYGULAMALAR .....</b>	<b>186</b>
5.1. Uygulama Örneği-1 .....	186
5.2. Uygulama Örneği-2 .....	188
5.3. Uygulama Örneği-3 .....	189
5.4. Uygulama Örneği-4 .....	190
5.5. Uygulama Örneği-5 .....	191
<b>6.SONUÇ .....</b>	<b>192</b>
<b>7.KAYNAKÇA .....</b>	<b>195</b>

## ÖZET

### GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARINDA YER ALAN MUAFIYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLER

Devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere kişi ve kurumlardan karşılıksız olmak şartıyla ve zorunlu olarak aldığı ekonomik değerler vergileri ifade etmektedir. Türk Vergi Sistemi içerisinde yer alan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi kamu gelirleri içinde önemli bir yere haizdir.

Türk Vergi Sistemi'nin özünün beyan esasına dayanması nedeniyle kişi ve kurumlar elde ettikleri gelir/kazançları beyan ederken mevzuat hükümlerinin uygulama sınırlarını iyi bilmeleri gerekmektedir. Özellikle tez konumuzu oluşturan ve vergi ödevlisinin lehine vergi avantajı sağlayan Muafiyet, İstisna ve İndirimler'in de vergi ödevlisinin yasal bir hakkı olduğunu bilmeleri, bu hakları kullanırken Kanun lafzının doğru yorumlanıp uygulanması gerektiği, tereddüt hasıl olan durumlarda Vergi İdaresinin görüşünün alınması ileri de vergi ödevlisi lehine oluşabilecek cezalı tarhiyatlara yol açmaması nedeniyle önem arz etmektedir.

Vergi avantajı ifade olarak; vergi kaçırma veya vergiden kaçınma gibi algılanmaması, kişi ve kurumlar üzerinde var olan vergi yükünün vergi yasaları ile vergi ödevlisine tanınan avantaj olarak anlaşılması gerektiği şeklinde değerlendirilmelidir.

Çalışmamız da yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde hazırlanmış olup, Muafiyet, İstisna ve İndirimler hakkında gerek Gelir Vergisi Kanunu gerekse Kurumlar Vergisi Kanunu'nun sırası ile ilgili Kanun maddeleri, ilgili Tebliğleri ile tereddüte neden olan ve vergi ödevlisinin talebi doğrultusunda Vergi İdaresi tarafından verilen özelgeleri incelenmiş ve konunun uygulanması konusunda yol gösterici olması amaçlanmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Türk Vergi Sistemi, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Muafiyetler, İstisnalar, İndirimler

## **ABSTRACT**

### **EXEMPTIONS, EXCEPTIONS AND DEDUCTIONS ON LAWS OF INCOME AND CORPORATE TAX**

The economic values received mandatorily by the State from persons and corporations in order to provide public expenditures mean taxes. The Income Tax and Corporate Tax within the Turkish Tax System have an important place in the public revenues.

The persons and corporations should know well application limits of the legislation provisions while they are declaring the gained incomes/revenues due to principle of the Turkish Tax System is based on basis of declaration. It has importance to know the Exemptions, Exceptions and Deductions which constitute our thesis subject and ensure a tax advantage in favour of the taxpayers are legal rights of taxpayers; to require application and interpretation of letter of the law correctly, to receive opinion of the Tax Administration in cases of hesitant conditions due to it does not cause to possible penal assessment against the taxpayers in the future..

Term of the tax advantage must not be perceived as a tax evasion or a tax avoidance and it must be evaluated as an advantage accorded to the taxpayers through the tax laws about the tax obligation on the persons and corporations.

Our study also has been prepared in frame of the explanations above-mentioned and examined respectively the relevant articles, notices of the Income Tax and Corporate Tax and hesitant rulings given by the Tax Administration in accordance with request of the taxpayers about the Exemptions, Exceptions and Deductions and aimed to be a guide about application of the subject.

**Key Words:** Turkish Tax System, Income Tax, Corporate Tax, Exemptions, Exceptions, Deductions



## **KISALTMALAR**

<b>AR-GE</b>	: Araştırma ve Geliştirme
<b>ÇVÖ</b>	: Çifte Vergilemeyi Önleme
<b>ETTK</b>	: Eski Türk Ticaret Kanunu
<b>FİFO</b>	: İlk Giren İlk Çıkar
<b>GVK</b>	: Gelir Vergisi Kanunu
<b>KOSGEB</b>	: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı
<b>KVK</b>	: Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>KVKGT</b>	: Kurumlar Vergisi Genel Tebliğı
<b>MK</b>	: Medeni Kanun
<b>MSUGT</b>	: Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğı
<b>TMSF</b>	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
<b>TTK</b>	: Türk Ticaret Kanunu
<b>TUBİTAK</b>	: Türkiye Bilimsel ve Teknolojik Araştırma Kurumu
<b>VDD</b>	: Vergi Denetmenleri Derneğı
<b>VUK</b>	: Vergi Usul Kanunu
<b>YMM</b>	: Yeminli Mali Müşavir
<b>YTTK</b>	: Yeni Türk Ticaret Kanunu

## 1.GİRİŞ

Devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere kişi ve kurumlardan karşılıksız olmak şartıyla ve zorunlu olarak aldığı ekonomik değerler vergileri ifade etmektedir. Kamu gelirleri içinde büyük yere sahip olan vergilerin tahsili de kamu harcamalarının karşılanması konusunda önemli hale gelmiştir. Bunun yanında vergiler, devletlerin kamu harcamalarını karşılamasının yanında devletlerarası rekabet gücünün göstergesi haline de gelmiştir.

Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları vergi matrahının tespitinde esas ve usullerini koymuştur. Türk Vergi Sistemi'nin özünün beyan esasına dayanması nedeniyle kişi ve kurumlar elde ettikleri gelir/kazançları beyan ederken mevzuat hükümlerinin uygulama sınırlarını iyi bilmeleri gerekmektedir. Tekdüzen hesap planına göre hesaplanan ticari kâr ile vergi tutarının hesaplandığı mali kâr kavramlarının iyi bilinmesi vergi matrahının doğru hesaplanması yönünden önem arz etmektedir. Özellikle tez konumuzu oluşturan Muafiyet, İstisna ve İndirimler 'in beyannamede vergiyi azaltıcı bir unsur olması nedeniyle vergi ödevlileri bu hakları kullanırken önce Kanun lafzını iyi yorumlaması ve bu doğrultuda uygulaması gerekmektedir. Kanun lafzının iyi yorumlanamadığı durumlarda Gelir İdaresinin görüşü alınarak işlem yapılması ileri de oluşabilecek cezalı tarhiyatlarla karşılaşmamak adına daha yararlı olacaktır.

Vergi ödevlisi üzerinde oluşan vergi yükünü azaltmak adına çoğu kez yasal olmayan yolları kullanmayı tercih etmektedir. Aslında vergi yasaları ile vergi yükünü azaltma imkânı diğer bir ifade ile vergi avantajı sağlama imkânı bulunmaktadır. Bu avantajların neler olduğu ve ne şekilde bu hakları kullanabilecekleri konusunda bilgi sahibi olmalı ve kullanmaları vergi ödemek kadar doğal ve yasal bir yoldur. Bunun yanında yatırımlara ve bununla birlikte istihdama da katkı sağlamaktadır. Vergi avantajı, günümüzde vergi kaçırma veya vergiden kaçınma gibi yasal olmayan vergiyi azaltıcı unsurlarla beraber anılmakta ve yanlış ifadelerle neden olmaktadır. Aslında anlaşılması gereken kişi ve kurumlar üzerinde var olan vergi yükünün vergi yasaları ile vergi ödevlisine tanınan fayda olarak anlaşılması gerekmektedir.

Çalışmamız da yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde hazırlanmış olup, ilk bölüm de, çalışmamızın hazırlanış amacı, ikinci bölümde Türk Vergi Sisteminde konumuz ile ilgili temel kavramları ile Gelir Ve Kurumlar Vergisinin Türk Vergi Sistemi içindeki yeri anlatılmaya çalışılmıştır. Üçüncü bölümde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan muafiyet, istisna ve indirimlere yer verilmiştir. Aynı şekilde dördüncü bölümde 5520 sayılı

Kurumlar Vergisi Kanunu içinde yer alan muafiyet, istisnalar ve indirimler incelenmeye çalışılmıştır. Üçüncü ve dördüncü bölümün hazırlanmasında öncelikle tüm muafiyet, istisna ve indirimler tek tek ele alınarak sırasıyla Kanun maddeleri ile konumuz ile ilgili Tebliğleri incelenmiş, tartışmalı konular hakkında Gelir İdaresinin görüşleri ile Danıştay tarafından Kararlar doğrultusunda konumuz daha iyi anlaşılması amaçlanmıştır. Çalışmamızın beşinci bölümünde konumuz ile ilgili temel uygulamalara yer verilmiştir.

## **2. TEMEL KAVRAMLAR**

### **2.1. VERGİ KAVRAMI**

Vergi; devletin kamu harcamalarının finansmanını karşılamak üzere toplumu meydana getiren fert ve kurumlardan ödeme güçlerine göre, karşılıksız ve zorunlu olarak aldığı ekonomik değerlerdir. Bir başka tanımda ise vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ve yasal esaslara uymak kaydıyla hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları tutarlardır.<sup>1</sup>

### **2.2. VERGİ SİSTEMLERİ**

Sedüler gelir vergileri, vergiye tabi tutulacak gelirlerin sedüler halinde belirlenip, her bir sedülün vergi bakımından ayrı ayrı işleme tabi tutulmasını öngörür. Burada, gelir unsurlarının ayrı ayrı dikkate alınıp, toplamları yapılmaksızın ve genellikle tek oran üzerinden yani gayrişahsi nitelikte vergilendirilmesi söz konusudur.<sup>2</sup>

Üniter gelir vergisi sisteminde mükelleflerin her türlü kazanç ve iratları toplanmak suretiyle vergilendirilir. Bu sistemde toplama esastır. Toplama usulünde, mükelleflerin çeşitli kaynaklardan elde ettikleri irat ve kazançlar toplanırken, eğer zarar söz konusu ise bunlardan mahsup edilmektedir. Kalan safi gelirden mükelleflerin şahsi ve ailevi durumlarına göre genel ve özel indirimler de yapıldıktan sonra bulunan matraha artan oranlı bir tarife uygulanarak vergi borcu miktar olarak belirlenir.<sup>3</sup>

### **2.3. TÜRK VERGİ SİSTEMİ**

#### **2.3.1. Gelir Üzerinden Alınan Vergiler**

Gelir Vergileri gerçek kişilerin elde ettikleri kazanç ve iratları vergilendirir. Gelir, üretim faktörlerinin hâsıladan aldıkları paylardır. Gelir vergileri bu faktörleri ya ayrı ayrı vergilendirir ya da hepsinin toplamı üzerinden vergilendirir. Günümüzde en ileri vergi tekniği

---

<sup>1</sup> Yahya Afacan, “Dünyada ve Türkiye’de Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergisel Avantajlar”, (Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Yüksek Lisans Tezi, 2006), s.5.

<sup>2</sup> Abdurrahman Akdoğan, Kamu Maliyesi 8.Baskı, Ankara: Gazi, 2002, s.235.

<sup>3</sup> Şerafettin Aksoy, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6.Bası, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2010, s.155.

uygulamaları gelir vergilerinde görülür. Gelir vergileri geçim indirimi, özel indirim ve artan oranların uygulanmasına olanak sağlar.<sup>4</sup>

### **2.3.2. Servet ve Servet Transferi Üzerinden Alınan Vergiler**

Servet üzerinden alınan vergilere servet vergisi denilmektedir. Servet vergilerinin konusu ise servettir. Ülkeden ülkeye ve zaman içinde önemli farklılıklar göstermelerine rağmen servet vergilerinin ortak niteliği, kişilerin ekonomik faaliyetlerini değil, sahip oldukları iktisadi varlıkları yani servetlerini yükümlü tutmalarıdır.<sup>5</sup>

### **2.3.3. Harcamalar Üzerinden Alınan Vergiler**

Harcama vergileri, üretilen, tüketilen, satılan mal ve hizmetler veya çeşitli muameleler üzerinden alınan vergilerdir.<sup>6</sup>

Katma Değer Vergisi, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi, Özel Tüketim Vergisi başlıca harcama vergilerindedir.<sup>7</sup>

## **2.4. Muafiyet, İstisna ve İndirim Kavramları**

### **2.4.1. Muafiyet'in Tanımı**

Vergi Muafiyeti, vergi kanunlarına göre, vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının, aynı veya başka vergi kanunlarıyla vergi dışı bırakılmasını ifade etmektedir.<sup>8</sup>

Muafiyet, vergi kanunlarına göre, kendileri için vergi borcunu doğuran bir olay bulunmakla beraber, yine aynı veya diğer kanunlarla belirli kişiler veya kişi gruplarının açıkça

---

<sup>4</sup> Akif Erginay, Kamu Maliyesi 11.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 1985, s.102.

<sup>5</sup> Aksoy, s.331.

<sup>6</sup> Nurettin Bilici, Türk Vergi Sistemi, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayını, 2012, s.116.

<sup>7</sup> A.Murat Yıldız, “Vergi Mevzuat ve Uygulaması Ders Notları” (Ankara SMMMÖ, 2012), s.5.

<sup>8</sup> Cuma Adıbeş, “Muafiyet Kavramı, Esnaf Muafılığı ve 6322 Sayılı Kanunla Esnaf Muafılığında Yapılan Yenilikler”, Vergi Sorunları, Sayı.294 (Mart,2013), s.78.

vergi mükellefiyeti dışında bırakılması demektir. Vergi hukuku bakımından yapılan bu tanımdan anlaşılacağı üzere, bir vergi kanununun hükümlerine uygun olarak, esas itibariyle mükellef olması gereken bazı kişiler veya kişi gruplarının, örneğin dernek veya vakıfların, aynı kanunun açık hükümleriyle o verginin mükellefi sayılmaması, muafiyet olarak adlandırılır. Uygulamada, gelir elde etmelerine rağmen, bazı kişiler vergiden muaf tutulabilmektedir. Ancak, bir kişinin vergiden muaf olabilmesi için, kendi şahsı bakımından, kanunlar gereğince belirlenmiş şartlara sahip olması gerekmektedir.<sup>9</sup>

Bu muafıklar kurumların fonksiyonları göz önünde tutulmak suretiyle oluşturulmuştur. Kurumların ekonomik ve sosyal yapı içerisinde sahip oldukları fonksiyon, gerçekleştirmeye çalıştıkları amaçlar, muafıklara yer verilmesinin başlıca nedenidir.<sup>10</sup>

#### **2.4.2. İstisna'nın Tanımı**

İstisna, vergi kanunlarında vergilendirilmesi öngörülen bir konunun, belli koşulların gerçekleşmesi halinde kısmen veya tamamen, devamlı veya geçici olarak vergi dışında tutulmasını ifade eder.<sup>11</sup>

Kurumların çifte vergileme olasılığı karşısında korunması, otofinansman imkanlarının yaratılması ve kullanılması, yeni faaliyet alanlarında ortaya çıkan bazı girişimlerin korunması, sosyal ve kültürel amaçlı bağış ve yardımların özendirilmesi gibi çeşitli amaçlarla istisna düzenlemelerine yer verilmiştir.<sup>12</sup>

---

<sup>9</sup> Mehmet Özkara, Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi, Eskişehir: T.C.Anadolu Üniversitesi Yayınları, 2004, s.18.

<sup>10</sup> Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, s.374.

<sup>11</sup> Gülay Akgül, “Kurumlar Vergisindeki İstisna Muafiyet ve Teşviklerin Ekonomik Gerekçeleri ve Kurumlar Vergi Yüğü Üzerine Etkileri”, (Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 1998), s.6.

<sup>12</sup> Abdurrahman Akdoğan, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş Onuncu Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi, 2011, s.378.

## **2.4.2. İndirim'in Tanımı**

İndirimler ise, vergi matrahını azaltması nedeniyle istisnaya benzeyen ancak farklı bir tekniği olan bir vergi kolaylığıdır. Ücretlilerde sakatlık indirimi, buna örnek olarak verilebilir.<sup>13</sup>

## **2.4.4. Kavramlar Arası Farklılıklar**

Muafiyetin kişi ya da kişi gruplarının vergi dışı bırakılması ile ilgili olmasına karşın, istisna vergi konularının vergi dışında bırakılmasına yöneliktir.<sup>14</sup>

İstisna verginin konusuna getirilen bir ayrıcalık olmasına rağmen, muafiyet verginin yükümlülerine getirilen bir ayrıcalıktır.<sup>15</sup>

## **2.5. GELİR VE KURUMLAR VERGİSİNİN TÜRK VERGİ SİSTEMİ İÇİNDEKİ YERİ**

### **2.5.1. Gelir Vergisi Kanunu**

#### **2.5.1.1. Gelir Kavramı**

##### **2.5.1.1.1. Dar Anlamda Gelir Kavramı**

Alman iktisatçılardan Friedrich von Hermann (1832) tarafından oluşturulan kaynak teorisi (source theory)'ne göre gelir, kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin üretim faaliyetlerinde kullanılması sonucu elde edilen ekonomik değerlerdir.<sup>16</sup>

Kişilerin sahip oldukları üretim faktörlerinin (emek, sermaye, doğal kaynaklar ve girişim yeteneği) çeşitli üretim faktörlerinde kullanılması sonucu elde ettikleri değerlere gelir denir.

---

<sup>13</sup> Smmm Yeterlilik ve Staja Başlama Sınavına Hazırlık Kursu Ders Notları-2-, İstanbul: İsmmmmo Yayın No.74, 2007, s.19.

<sup>14</sup> Akdoğan, Kamu Maliyesi 8.Baskı, Ankara: Gazi, 2002, s.146.

<sup>15</sup> Metin Erdem, Doğan Şenyüz ve İsmail Tatlıoğlu, Kamu Maliyesi, Bursa: Ekin, 2011, s.86.

<sup>16</sup> Erdoğan Öner, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Genişletilmiş ve Güncellenmiş 2.Baskı, Ankara: Seçkin, 2013, s.249.

Ücret, faiz, rant ve kâr dar anlamda gelir içinde yer alır. Üretim faktörlerinin birinin veya bir kaçının karma şekilde üretime sokulması gelirin dar anlamdaki niteliğini değiştirmez.<sup>17</sup>

Bu teoriye göre üretim faktörü sunmaksızın elde edilen menfaatler ve kazançlar gelir sayılmaz. Bu yüzden şans oyunlarından kazanılan ikramiye, bağış veya miras olarak elde edilen değerler bu teoriye göre gelir olarak kabul edilmezler.<sup>18</sup>

#### **2.5.1.1.2. Geniş Anlamda Gelir Vergisi**

İsveçli iktisatçı David Davidson (1889) ve Alman iktisatçı Georg von Schanz (1896) tarafında ortaya atılmış olan net artış teorisi (net increase theory), vergilendirilecek gelir kavramını daha geniş kapsamlı olarak ele almaktadır.<sup>19</sup>

Kişilerin belli bir zaman dilimi içinde elde ettiği iktisadi kazançlar gelir olarak ifade edilebilir. Bu tanımlamaya göre gelir; bir kimsenin belli bir devredeki tüketimi ile yine aynı dönemde servetinde meydana gelen net artışlardan oluşmaktadır.<sup>20</sup>

Dolayısıyla kaynağı ne olursa olsun ilgili dönemde gerçekleştirilen tüketime ve servet artışlarına kaynaklık eden tüm gelirler safi artış teorisine göre gelir kapsamında değerlendirilecektir.

Söylenenleri formüle edersek;

Gelir = Tüketim (+)(-) Servetteki Değişim

Gelir = Dönem İçi Tüketim + (Dönem Sonu Servet Değeri – Dönem Başı Servet Değeri)

Bu teoriye göre şans oyunları, bağış, miras, rüşvet ve hırsızlık yoluyla elde edilen kazanımlar da gelir kapsamında sayılır.<sup>21</sup>

---

<sup>17</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek, Türk Vergi Sistemi, 9.Baskı, Bursa: Ekin, 2013, s.3.

<sup>18</sup> Şükrü Kızılot ve Metin Taş, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2010, s.193.

<sup>19</sup> Öner, s.251.

<sup>20</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.4.



### **2.5.1.2. Gelir Vergisi Kanununa Göre Gelir**

GVK'nun 1. maddesinde gelir; "gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı" olarak tanımlanmıştır.<sup>22</sup>

### **2.5.1.3. Gelir Vergisine Tabi Gelirin Özellikleri**

#### **2.5.1.3.1. Gelirin Şahsiliği**

Gelir vergisinin yükümlüsü gerçek kişilerdir. Buna karşılık, tüzel kişilerin Gelir Vergisi yükümlülüğü yoktur.

Öte yandan, Gelir Vergisi yükümlülerinin, fiil ehliyetine (medeni hakları kullanma ehliyeti) sahip olmaları, yani gelir elde eden kişinin kendi başına hukuki işlem yapabilme şartlarını taşıması gerekmez. Buna göre, reşit ve mümeyyiz olmayan kısıtlı olan bir kişi gelir elde ettiği takdirde Gelir Vergisi yükümlüsü sayılır.<sup>23</sup>

Gelir vergisinin mükellefleri gerçek kişilerdir ve vergi gerçek kişilerin gelirleri üzerinden alınmaktadır. Bu yüzden ki gelir; şahsi, sübjektif nitelikte olmalıdır.<sup>24</sup>

#### **2.5.1.3.2. Gelirin Yıllık Olması**

Gelirin yasadaki tanımında da vurgu yapıldığı gibi gelir vergisinde vergilendirme dönemi olarak bir takvim yılı baz alınmaktadır. Böylece kanun koyucu elde edilen gelirin ne zaman vergilendirileceği hususunu açıklığa kavuşturmaya çalışmıştır.

---

<sup>21</sup> Kızılot ve Taş, s.194.

<sup>22</sup> Ramazan Armağan, "Türkiye'de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi", Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F.,C:12 S:3,Yıl:2007,s.229.

<sup>23</sup> Osman Pehlivan, Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon: 2013, s.154.

<sup>24</sup> Asım Türkes, "Gelir Vergisi Kanunu'nda Konu ve Mükellefiyet", Vergi Raporu Dergisi, Sayı.162 (Mart, 2013), s.9.

Gelirin yıllık oluşunun 3 önemli istisnası daha bulunmaktadır. Bunlardan birincisi ölüm ve memleketi terk halleridir. Bu hallerde vergileme yapılması için takvim yılının veya özel hesap döneminin bitmesi beklenmemektedir. Diğer istisna, stopaj usulüyle yapılan vergilemedir. Bu usulde gelirin vergilemesi elde edilme anı itibariyle gerçekleşmektedir. Son istisna ise yıllara yaygın inşaat ve onarım işleriyle ilgili olup, Gelir Vergisi Kanunu'nun 42.maddesine göre tamamlama süreci birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerinde gelir işin tamamlandığı yılın geliri sayılarak vergiye tabi tutulacaktır.<sup>25</sup>

### **2.5.1.3.3. Gelirin Elde Edilmiş Olması**

GVK'ya göre kazanç ve iradın vergiye tabi olabilmesi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekir. Gelir vergisinde vergi doğuran olay, bir gerçek kişi tarafından vergiye tabi gelirin elde edilmesidir.<sup>26</sup>

### **2.5.1.3.4. Gelirin Gerçek Olması**

Gelir ilke olarak gerçek miktarı üzerinden vergilendirilir. Başka bir anlatımla, verginin matrahını oluşturan safi miktarın, gerçek usulde saptanması esastır. Öyle ise, Gelir Vergisi Kanununun ilke olarak esas aldığı vergilendirme tekniğinin, beyan çerçevesinde, matrahın gerçek usule göre saptanması olduğunu ifade edebiliriz.<sup>27</sup>

### **2.5.1.1.5. Gelirin Safi Olması**

Gelir net (safi) miktarı üzerinden vergilendirilmektedir. Bu nedenle gelirin elde edilmesi için yapılan giderler, elde edilen gayrisafi gelirden düşülür. Kazanç ve iratların her birinin, gayrisafi tutarından hangi masrafların gider olarak indirilebileceği kanunda belirtilmiştir. İndirilecek giderlerin kesin çizgilerle belirtilmesi, safi gelirin bulunması için son derece önemlidir. Ayrıca giderlerin gayrisafi gelirden indirilmesiyle gerçek ödeme gücüne

---

<sup>25</sup> Türkes, s.9-10.

<sup>26</sup> Mustafa Ali Sarılı, Türk Vergi Sistemi, İkinci Baskı, Ankara: 2013, s.6.

<sup>27</sup> Muaalla Öncel, Mehmet Kumrulu ve Nami Çağan, Vergi Hukuku, 21.Bası, Ankara: Turhan, 2012, s.247.

yaklaşmış olunmaktadır. Vergi bakımından gelirin net olma konusunda iktisadi gelirden ayrıldığı nokta da buradadır.<sup>28</sup>

#### **2.5.1.1.6. Gelirin Genel Bir Toplam Olması**

“Gelir, gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır” ifadesiyle gelir vergisinin sedüler sistemi değil, üniter sistemi benimsemiş olduğu anlaşılmaktadır. Yani her gelir unsuru, birbirinden bağımsız olarak vergilendirilmez. Bu nedenle gelir unsurlarından toplanan kazanç ve iratlar, tek bir kalem halinde bir gerçek kişinin geliri olarak kabul edilir.<sup>29</sup>

#### **2.5.1.4. Gelir Vergisinde Mükellefiyet**

##### **2.5.1.4.1. Tam Mükellefiyet**

Tam mükellefiyette gerçek kişinin Türkiye içinde veya dışındaki kaynaklardan elde ettiği kazanç ve iratların tamamı vergilendirilir. Ancak, vergi mükerrerliğinin önlenmesi açısından yurt dışında elde edilen gelirler üzerinden mahallinde ödenen benzeri vergiler Türkiye’de tarh olunan vergilerin yurt dışında elde edilen kazanç ve iratlara isabet edilen kısmından indirilir.<sup>30</sup>

##### **2.5.1.4.1.1. Türkiye’de Yerleşmiş Kişiler**

Türkiye’de yerleşmiş sayılma hali ikamet etme ve oturma süresi esaslarına bağlanmıştır.

##### **2.5.1.4.1.1.1. İkametgâha Bağlı Yerleşme**

Türkiye’de yerleşmiş olmanın birinci ölçüsü, ikametgâhın Türkiye’de bulunmasıdır. İkametgâh, Medeni Kanun’un 19. maddesinde yazılı olan yerlerdir.

---

<sup>28</sup> M.Erkan Üyümez, “Gelir Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Gerçek Gelir”, (Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 1998), s.60.

<sup>29</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.8.

<sup>30</sup> T.Koray Akman, Türk Vergi Sistemi, İzmir: İlya, 2011, s.36.

Medeni Kanununun 19. maddesine göre ikametgâh, yerleşmek niyeti ile oturulan yerdir. Buna göre ikametgâh, bir kişinin aile ve iş ilişkileri açısından merkez olarak seçtiği ve sürekli oturmak amacıyla oturduğu yerdir. Öte yandan MK'nın 19/2. maddesi bir kimsenin aynı zamanda birden fazla ikametgâhının olamayacağını öngörmektedir. Bir kişinin farklı ülkelerde konutu olabilir. Bunlardan ikametgâh, kişinin yerleşmek niyetiyle oturduğu, yani yaşantısını esas itibarıyla sürdürdüğü, faaliyetlerini yoğunlaştırdığı ve aile çevresinin bulunduğu yerdir.<sup>31</sup>

#### **2.5.1.4.1.1.2. Oturma Süresine Bağlı Yerleşme**

Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturan gerçek kişiler de tam mükellef sayılmaktadırlar.<sup>32</sup>

Buna karşılık, GVK'nın 5. maddesi, aşağıda sayılan yabancıların Türkiye'de altı aydan fazla kalmaları halinde dahi Türkiye'de yerleşmiş sayılmayacağını, dolayısıyla bu kişilerin tam yükümlü olarak vergilendirilmeyeceğini hükme bağlamıştır.<sup>33</sup>

Türkiye'de yerleşmiş sayılmama halleri aşağıdaki gibidir:

- Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın veya yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler,
- Tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye'de alıkonulmuş veya kalmış olanlar.

---

<sup>31</sup> Pehlivan, s.161.

<sup>32</sup> Akman, s.37.

<sup>33</sup> Pehlivan, s.162.

#### **2.5.1.4.1.2. Yabancı Memlekette Oturan Bazı Türk Vatandaşları**

GVK'nın 3. maddesinin 2. fıkrasında altı aydan az oturmuş olsa bile, bu süreyle ilişkilendirilmeksizin resmi daire ve müesseseler veya Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları tam mükellef olarak kabul edilmiştir.

Ancak, bu kurumlarda çalışan Türk vatandaşları buldukları yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlar dolayısıyla gelir vergisine veya benzeri bir vergiye tabi tutulursalar bu kazançlar için ayrıca Türkiye'de gelir vergisine tabi olmazlar.<sup>34</sup>

#### **2.5.1.4.2. Dar Mükellefiyet**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 6'ncı maddesinde Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır. Türkiye'de yerleşmiş olmayan ya da yerleşmiş sayılmayan gerçek kişiler ile çalışma veya oturma izni alarak altı aydan daha fazla bir süredir yurt dışında yaşayan Türk vatandaşlarının Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları bakımından sadece ve sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirileceklerdir.<sup>35</sup>

### **2.6.2. Kurumlar Vergisi Kanunu**

#### **2.6.2.1. Kurumlar Vergisinin Konusu**

5520 Sayılı KVK'nun 1. maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre,

- ✓ Sermaye şirketlerinin,
  
- ✓ Kooperatiflerin,

<sup>34</sup> Altan Yılmaz, 2012 Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara: Türmob Yayınları-443, 2013, s.4.

<sup>35</sup> Mustafa Dündar, Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Bursa: Bursa SMMMO, 2010, s.15.

- ✓ İktisadi Kamu Kuruluşlarının,
- ✓ Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmelerin ve
- ✓ İş ortaklıklarının,

bir hesap dönemi içinde elde ettikleri gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşan kazançlar, kurumlar vergisine tabidir.<sup>36</sup>

Kurumlar vergisinin konusu kurumların kazancıdır. Kurum kazancı, gelir vergisini konusunda giren gelir unsurlarından oluşmaktadır. Gelir vergisinin konusuna girmeyen unsurlar kurumlar vergisinin de konusunda girmez.<sup>37</sup>

#### **2.6.2.2. Kurumlar Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay**

Kurumlar Vergisinde vergiyi doğuran olay, gelir vergisine uygun olarak gelirin yani kurum kazancının elde edilmesidir. Elde etme, genel olarak bir değer kuruma mal varlığına katılması olarak ifade edilir. Kurum kazançlarında elde etme tam ve dar mükellefler için ayrı esaslara bağlandığından açıklamaların bu ayrıma uygun şekilde ortaya konması gerekir.<sup>38</sup>

##### **2.6.2.2.1. Tam Mükellefiyette Elde Etme**

Kurum kazancının tespitinde gelir vergisinin ticari kazanç hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir (KVK md.6/2). Bu nedenle, kurum kazancının elde edilmesi açısından tahsil ve tahakkuk esasları geçerli olmaktadır.

Gelirlerin tahsil edilmesi ya nakdi ya da aynı olarak gerçekleşir. Nakden tahsil kazancın fiilen ve para olarak veya tasarruf edilebilecek şekilde elde edilmesidir.

---

<sup>36</sup> Cem Tekin ve Emre Kartaloğlu, Kurumlar Vergisi Kanunu, İstanbul: 2010, s.34.

<sup>37</sup> Öner, s.383.

<sup>38</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.144.

Tahakkuk, yapılan işlemin nitelik ve tutar itibariyle kesinleşmesi ve alacak olarak talep edilebilir durumda olması demektir. O halde, elde etme açısından tahsil esaslı gelirin fiilen elde edilmesini dikkate alırken, tahakkuk esaslı gelirin kesinleşmesini yeterli görmektedir.<sup>39</sup>

#### **2.6.2.2.2. Dar Mükellefiyette Elde Etme**

Dar mükellefiyete tabi kurumlar gelir unsurlarının hangisinden gelir elde etmiş olurlarsa olsunlar bunlar kurum kazancı olarak dikkate alınacaktır. Ancak kurum kazancının gelir vergisinde nitelikleri belirtilen sadece ticari ve zirai faaliyetlerden doğması ile bunların dışındaki unsurlardan doğması halinde elde etme açısından geçerli olan esaslar bakımından farklılık bulunmaktadır.

Sadece ticari veya zirai faaliyette bulunan ya da en az bunlardan birisiyle birlikte diğer gelir sağlayan kurumlar için elde etme, tüm gelirler itibariyle hem tahsil hem de tahakkuk esasına bağlanmıştır. Dar mükellef bir kurum açısından da gelirin tahsil veya tahakkuk etmesi, elde edilmesi için yeterlidir.

Kurumun ticari veya zirai faaliyette bulunmaksızın diğer gelir unsurlarından gelir sağlaması halinde elde etme GVK'nun da her bir gelir unsuru için öngörülen esasa göre belirlenecektir (KVK md. 22/2).<sup>40</sup>

#### **2.6.2.3. Kurumlar Vergisinde Mükellefler**

Kurumlar Vergisinin mükellefleri aşağıda belirtilmiş olan bazı tüzel kişiler ile tüzel kişiliği olmayan bazı kuruluşlardır (KVK.Md.2):<sup>41</sup>

1. Sermaye şirketleri
2. Kooperatifler
3. İktisadi kamu kuruluşları

---

<sup>39</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.144.

<sup>40</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.144.

<sup>41</sup> Pehlivan, s.258.

4. Dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler
5. İş ortaklıkları

Kanun'un 2'nci maddesinde ise 1'inci maddede sayılan kurumlar vergisi mükelleflerinin tanımı ve özellikleri belirtilmiş olup, aşağıda yer alan bölümlerde bunlar ele alınacaktır.

### **2.6.2.3.1. Sermaye Şirketleri**

Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesi Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, kurulmuş olan anonim, paylı komandit ve limited şirketler ile aynı mahiyetteki yabancı kurumları sermaye şirketi olarak belirtmiştir.<sup>42</sup>

#### **2.6.2.3.1.1. Anonim Şirketler**

TTK'nın 329. maddesine göre anonim şirket; sermayesi belirli ve paylara bölünmüş olan, borçlarından dolayı yalnız malvarlığıyla sorumlu bulunan şirkettir.<sup>43</sup>

Gelir vergisi uygulamasında, hisse senetlerinin temettüleri, menkul sermaye iradidir. Alım satımından doğan fark, duruma göre, ticari kazanç veya diğer kazanç ve irat sayılır.<sup>44</sup>

#### **2.6.2.3.1.2. Limited Şirketler**

YTTK'nın 573. maddesinde, limited şirketin genel özellikleri sayılmaktadır. Dolayısıyla, YTTK bakımından, limited şirketi, *“bir veya daha çok gerçek veya tüzel kişi tarafından bir ticaret ünvanı altında kurulan; ortaklarının sorumlulukları sadece taahhüt ettikleri esas sermaye paylarını ödemekle ve şirket sözleşmesinde öngörülen ek ödeme ve yan edim yükümlülüklerini yerine getirmekle sınırlı ve de esas sermayesi belirli olan şirket”* şeklinde tanımlamak mümkündür. ETTK'nın 503. maddesinin üçüncü fıkrasında, limited şirketlerin

---

<sup>42</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.332.

<sup>43</sup> Özkan Kayacı ve İlhami İlaslan, “Kurumlar Vergisi'nin Konusu, Mükellefleri ve Mükellefiyet Türleri”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı.163 (Nisan,2013), s.8.

<sup>44</sup> Yılmaz Özbacı, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2010, s.61.



sigortacılık hariç kanunen yasak olmayan her türlü amaç ve konu için kurulabilecekleri hükmü yer almaktadır. YTTK ise limited şirketlerin kuruluş ve faaliyet amaçları ile konularına ilişkin bir sınırlama getirmemekte, temel kriter olarak “*kanunen yasak olmama*” şartını benimsemektedir.<sup>45</sup>

Limited şirket ortaklarının, şirketten sağladıkları kar payları, gelir vergisi açısından menkul sermaye iradidir. Sermaye payının elden çıkartılmasından doğan kazanç ise diğer kazanç ve irat grubuna giren gelir unsuru teşkil eder. Gerek kar payı gerekse sermaye payının elden çıkartılmasından doğan kazanç ticari işletme bünyesinde elde edildiğinde ticari kazanç olarak vergilenir.<sup>46</sup>

#### **2.6.2.3.2. Kooperatifler**

1969 yılına kadar Türk Ticaret Kanunu’nda bir şirket olarak düzenlenmiş bulunan kooperatifler 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu ile Türk Ticaret Kanunu kapsamından çıkarılarak ayrıca düzenlenmiştir. Bahsi geçen Kanunun 1. maddesi ile kooperatifler “ Tüzel kişiliği haiz olmak üzere ortaklarının belirli ekonomik menfaatlerini ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarını karşılıklı yardım dayanışma ve kefalet suretiyle sağlayıp korumak amacıyla gerçek ve tüzel kişiler tarafından kurulan değişir ortaklı ve değişir sermayeli ortaklıklar ” olarak tanımlanmışlardır.<sup>47</sup>

#### **2.6.2.3.3. İktisadi Kamu Kuruluşları**

İktisadi kamu kuruluşları, kamu hukuku tüzel kişilerine bağlı iktisadi işletmelerdir. Kamu hukuku tüzel kişileri, kamu idareleri ve kamu müesseseleri olmak üzere iki grupta toplanır.

Kamu idareleri, muayyen bir bölgede yaşayanların tamamı ile ilgili genel hizmetleri yapan, başta devlet olmak üzere, vilayet, il özel idaresi, belediye ve köylerden ibaret tüzel kişilerdir.

---

<sup>45</sup> Soner Altaş, “Yeni TTK’da Limited Şirket Kuruluşu İçin Öngörülen Yenilikler ve Değişiklikler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı.118 (Temmuz-Ağustos,2012), s.204.

<sup>46</sup> Özbacı, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi kanunu Yorum ve Açıklamaları, s.63.

<sup>47</sup> Altar Ömer Arpacı, “Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları İle Dernek Veya Vakıflara Ait İşletmeler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı.97 (Şubat,2010), s.169.

Kamu müesseseleri ise, belirli bir veya birden çok kamu hizmetini görmek üzere, genellikle özel bir kanunla kurulan devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağlı kuruluşlardır.

İktisadi kamu kuruluşları ise, bu idare ve müesseselerden birine ait veya bağlı olup sermaye şirketi veya kooperatif statüsü dışındaki ticari, sınai ve zirai her türlü işletmeleri ifade eder.<sup>48</sup>

Kanundaki hükümler bir bütün olarak değerlendirildiğinde iktisadi kamu müesseselerinin vergilendirilebilmesi için bazı şartların varlığını aramak gerektiği sonucuna ulaşılır. Bu şartlar dört ayrı noktada ele almak mümkündür.

1- İktisadi kamu kuruluşları, devlete, mahalli idarelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olmalıdır,

2- Kuruluşların faaliyetleri devamlı olmalıdır,

3- Kuruluşlar ticari, sınai veya zirai işletmeler mahiyetinde olmalıdır,

4- Bu müesseseler sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamalıdır.

Yukarıda sayılan dört şartı bir arada sağlayan iktisadi kamu kuruluşlarının kazanç amacı gütmemeleri, faaliyetlerinin kanunla verilmiş görevler arasında bulunması, tüzel kişiliklerinin olmaması, bağımsız muhasebelerinin bulunmaması, kendilerine ayrılmış sermayelerinin olmaması veya iş yerlerinin bulunmaması mükellefiyetlerini etkilemez.<sup>49</sup>

Devlete, il özel idarelerine, belediyelere ve diğer kamu idarelerine ve kuruluşlarına ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan, sermaye şirketi ve kooperatif dışındaki ticari, sınai ve

---

<sup>48</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.cilt, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayını,2013, s.8

<sup>49</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.146.

zirai işletmelerin de vergilemede eşitlik prensibi uyarınca iktisadi kamu kuruluşu olarak, kurumlar vergisi mükellefi olmaları sağlanmış ve rekabet eşitsizliği önlenmiştir.<sup>50</sup>

#### **2.6.2.3.4. Dernek ve Vakıflara Ait İktisadi İşletmeler**

Kurumlar Vergisi Kanununun 2'nci maddesine göre dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki işletmeler, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak tanımlanmıştır.<sup>51</sup>

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

- ✓ Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması,
- ✓ Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,
- ✓ Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyette bulunması,

gerekmektedir.<sup>52</sup>

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.<sup>53</sup>

---

<sup>50</sup> İrfan Vural, Kurumlar Vergisi Rehberi, 2012, s.28.

<sup>51</sup> Duran Erdem, Vakıf ve İktisadi İşletmelerinde Muhasebe ve Vergilendirme Düzeni, Ankara: Detay, 2013, s.30.

<sup>52</sup> Tekin ve Kartaloğlu, s.47.

<sup>53</sup> Erdem, s.31.

Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar ettirmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunun kabulü gerekmektedir.<sup>54</sup>

Konuyla ilgili verilen bir özalgede özetle “ ..... Derneğiniz tarafından organize edilecek kermesin bir defaya mahsus olmak üzere gerçekleştirilmesi halinde, bu faaliyet nedeniyle Derneğimize bağılı bir iktisadi işletme oluşmayacaktır. Ancak, bu faaliyetin yılda birden fazla veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla periyodik olarak tekrar ettirilmesi veyahut ticari bir organizasyon çerçevesinde gerçekleştirilmesi halinde, söz konusu faaliyet dolayısıyla Derneğimize bağılı bir iktisadi işletme oluşacağından bu iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edileceğı tabiidir. ” açıklamalarına yer verilmiştir.<sup>55</sup>

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gerekir. Aksi halde diğere unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilemez. Buna göre dernek veya vakıfların eğitim ve sağılık gibi bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetler dernek veya vakfa bağılı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak, sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.<sup>56</sup>

Danıştay bir kararında, Vergi Mahkemesinin “..... İktisadi işletmenin varlığından söz edebilmek için işletmenin faaliyetinin devamlı, gelir sağılama amacına yönelik olarak belli bir organizasyon içerisinde bulunması gerektiğı, olayda ise bu unsurların gerçekleşmediğı ticari bir gaye gütmeyen ve üyelerine üç ayda bir ücretsiz olarak dağıtılmak üzere davacı vakıf sorumluluğı ve gözetimi altında çıkarılan “ufuk” adlı derginin basımı ve dağıtımı için .....

<sup>54</sup> Tekin ve Kartaloğılu, s.48.

<sup>55</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığının 18.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4-20122/14001-03-99 sayılı özalgesi.

<sup>56</sup> Kayacı ve İlaslan, s.13.

Reklam Pazarlama Dağıtım Ticaret Limited Şirketi ile vakıf arasında imzalanan protokole göre derginin basın ve dağıtımının adı geçen şirketin üstlenmesine karşılık, dergiye alınacak ilan ve reklam gelirleri üzerinde de vakfın herhangi bir hak talep etmeyeceğinin kararlaştırıldığı, elde edilen reklam gelirlerinin de dergiye basan firma tarafından beyan edilip vergilendirildiği sabit olduğundan mükellefiyet tesis edilerek re'sen yapılan tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle kaldırılmasına..... ” hükmettiği kararı onamıştır.<sup>57</sup>

### 2.6.2.3.5. İş Ortaklıkları

KVK m.2/7'ye göre; sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler kendi aralarında veya şahıs ortaklıkları ya da gerçek kişilerle, belli bir işin birlikte yapılmasını ortaklaşa yüklenmek ve kazancını paylaşmak amacıyla kurdukları ortaklıklardan bu şekilde mükellefiyet tesis edilmesini talep edenler iş ortaklarıdır. Bunların tüzel kişiliklerinin olmaması mükellefiyet durumlarını etkilemeyecektir.<sup>58</sup>

Kurulan iş ortaklığının kurumlar vergisi mükellefi olması için aşağıdaki koşullara uygunluk gerekir.<sup>59</sup>

1. Ortaklardan en az birisi kurumlar vergisi mükellefi olmalıdır. Ancak, bu kurumun tam mükellef olması gereği yoktur.
2. Ortaklığın belli bir işi sonuçlandırmak üzere yazılı bir sözleşmeyle kurulmalıdır. Bu niteliğiyle, iş ortaklarının ancak geçici nitelikte işler için kurulabileceği açıktır. Devamlılık gösteren işler için kurulan ortaklıklar iş ortaklığı sayılmaz.
3. İş ortaklığının konusunu birden fazla takvim yılına yayılmış bir süre içinde gerçekleştirilmesi öngörülmüş inşaat, onarma, montaj ya da bir teknik hizmet niteliğinde belli bir oluşturmalıdır.

<sup>57</sup> Danıştay 4.Dairesinin 23.02.2005 tarih E.2004/1384, K.2005/263 sayılı kararı.

<sup>58</sup> Volkan Alptekin, Türk Vergi Sistemi, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013, s.159.

<sup>59</sup> Özhan Uluatan ve Yaşar Methibay, Vergi Hukuku Yenilenmiş Beşinci Baskı, Ankara: İmaj, 2001, s.330.

4. İş ortaklığı ile işveren arasında taahhüt sözleşmesi bulunmalıdır. İşverenin birden fazla olması halinde de durum aynıdır.
5. İş bitiminde kazanç paylaşılmalıdır. Paylaşılan kazanç GVK'nun 75/2 maddesi uyarınca menkul sermaye iradı kabul edilir.
6. Ortaklar, taahhüt edilen işin belli kısımlarından değil tamamından sorumlu olmalıdırlar. Ortakların işin belli bölümlerinin sorumluluğunu yüklenmeleri halinde ise örgüt iş ortaklığı değil “ konsorsiyum ” kabul edilecektir. İş ortaklığının karı ortaklık bünyesinde kavranırken konsorsiyumda her ortağa düşen kar olarak ayrı ayrı ele alınacaktır.

İş ortaklıklarının, kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmeleri ihtiyaridir. İş ortaklığı, işe başlamaya ilişkin bildirimde bulunurken kurumlar vergisi mükellefi olmak istediğini beyan etmez ya da öyle bir talepte bulunmaz ise adi ortaklık olarak mükellefiyet tesisi yapılacaktır. Başlangıçta seçilen mükellefiyet şeklinin daha sonra değiştirilip değiştirilemeyeceği özellik arz etmektedir.<sup>60</sup>

İş ortaklıkları kazanç paylaşımı amacıyla kurulan ortaklıklar olup ortaklar, belli bir işin birlikte yapılmasını yüklenmektedirler.<sup>61</sup> İş ortaklığı, devamlılık gösteren ve aynı nitelikte olan iş veya işler için değil, belirli bir sürede bitecek bir iş için kurulacak ve tam mükellefiyete tabi olacaktır.<sup>62</sup>

#### **2.6.2.4. Kurumlar Vergisinde Mükellefiyet**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda mükellefiyet türü kurumun kanuni veya iş merkezinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına göre belirlenmektedir.

---

<sup>60</sup> Tekin ve Kartaloğlu, s.57.

<sup>61</sup> Vural, s.33.

<sup>62</sup> Vural, s.34.

#### **2.6.2.4.1. Tam Mükellefiyet**

5520 sayılı K.V.K'nın 3. maddesinin 1 numaralı fıkrası uyarınca, mezkûr kanunun 1. maddesinde sayılan kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar tam mükellef olarak kabul edilecek ve gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilecektir. K.V.K'nın 1. maddesinden de anlaşılacağı üzere tam mükellef olmak için kanuni ve iş merkezinin ikisinin de Türkiye'de olma şartı aranmamış, bu merkezlerden sadece birinin Türkiye'de bulunması tam mükellefiyet için yeterli görülmüştür.<sup>63</sup>

##### **2.6.2.4.1.1. Kanuni Merkez**

Kanuni merkez vergiye tabi kurumların sözleşmelerinde veya yasal düzenlemelerle belirtilmiş merkezdir.<sup>64</sup>

Kanuni merkezi Türkiye'de olan bir kurum iş merkezinin neresi olduğuna bakılmaksızın tam mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olacaktır. Örnek vermek gerekirse kuruluş ana sözleşmesinde merkezi İstanbul olarak görülen bir anonim şirket, iş merkezi yurt dışında olsa dahi tam mükellef olarak kabul edilecektir.<sup>65</sup>

##### **2.6.2.4.1.2. İş Merkezi**

İş merkezi Türkiye içinde bulunan kurumlar, kanuni merkezi Türkiye'de olmasa dahi tam mükellefiyete tabidirler. İşlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezin tespitinde esas alınabilecek kıstaslara aşağıda sayılanlar örnek olarak verilebilir.<sup>66</sup>

- İmalatın, personelin, hizmet ifalarının, gelir ve giderlerin yoğunlaştığı yer,

---

<sup>63</sup> Hakan Yavuz, "Türkiye'de Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkileri ve Değerlendirilmesi" (Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2008), s.54.

<sup>64</sup> Meşhure Kolçak, Türk Vergi Sistemi, Erzurum: Atatürk Üniversitesi Basımevi, 1994, s.182.

<sup>65</sup> Vural, s.35.

<sup>66</sup> Vural, s.36.

- Genel kurulun ve yönetim kurulunun sürekli toplantı yeri,
- Kurumun fiili yöneticilerinin ikametgâhlarının bulunduğu yer,
- Kurum yönetim birimlerinin yoğun olarak bulunduğu yer,
- Kurumun üçüncü şahıslarla ilişkilerinin yoğun olarak yürütüldüğü yer.

Tam mükellef kurumlar gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler. Tam mükellef kurumların safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanacaktır. Ziraî faaliyetle uğraşan kurumların bu faaliyetinden doğan kazançlarının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun 59 uncu maddesinin son fıkra hükmü de dikkate alınacaktır.<sup>67</sup>

#### **2.6.2.4.2. Dar Mükellefiyet**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddede bahsi geçen kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecektir.<sup>68</sup>

##### **2.6.2.4.2.1. Türkiye'de Elde Edilen Ticari Kazançlar**

Ticari kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması gerekmektedir. Diğer bir deyişle, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunan dar mükellefler, bu birimleri

---

<sup>67</sup> Mustafa Dündar, Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenleme Rehberi, Bursa: Bursa SMMMO, 2010, s.21.

<sup>68</sup> Cihan Duran ve Serdar Aksoy, “Tam ve Dar Mükellef Kurumlarda Vergi Kesintisi”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı.163 (Nisan,2013), s.141.



vasıtasıyla ticari kazanç sağladıkları takdirde bu kazançları nedeniyle gelir vergisine tabi tutulacaklardır.<sup>69</sup>

Kanunun 8. maddesi, işyerinin tayininde Vergi Usul Kanunu hükümlerinin dikkate alınacağını belirtmiştir. Konuya ilişkin Vergi Usul Kanununun 156. maddesi ise işyerini; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yer olarak tanımlamıştır.<sup>70</sup>

Daimi temsilci; bir hizmet veya vekalet akdi ile temsil edilene bağlı olup, onun nam ve hesabına muayyen veya gayrimuayyen bir müddet veya müteaddit ticari muamelelerin ifasına yetkili bulunan kimsedir.<sup>71</sup>

Aşağıda yazılı kimseler, başkaca koşullar aranmaksızın temsil edilenin daimi temsilci sayılırlar.<sup>72</sup>

1. Ticari mümessiller, tüccar vekilleri ve memurları ile Ticaret Kanunu'nun hükümlerine göre acenta durumunda bulunanlar;

2. Temsil edilene ait reklam giderleri hariç olmak üzere, giderleri devamlı olarak kısmen veya tamamen temsil edilen tarafından ödenenler;

3. Mağaza veya depolarında temsil edilen hesabına konsinyasyon suretiyle satmak üzere devamlı olarak mal bulunduranlar.

İşyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde edilen kazançlarda süreklilik unsuru hakimdir. Türkiye'de bu şekilde ticari kazanç elde eden yabancı kurumlar VUK.'na göre, defter tutmak,

---

<sup>69</sup> Akman, s.40.

<sup>70</sup> Yılmaz, 2012 Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, s.10.

<sup>71</sup> Eray Mercan ve Mustafa Dündar, Temel Vergi Hukuku, Ankara: Ankara SMMMO.Yayınları, 2007, s.137.

<sup>72</sup> Mercan ve Dündar, s.137-138.

belge kullanmak, katma değer vergisi beyannamesi, gerektiğinde muhtasar beyanname vermek ve ticari kazançların yıllık kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan etmek zorundadırlar. Başka bir anlatımla, Türkiye’de işyeri açarak veya daimi temsilci bulundurarak ticari faaliyette bulunanlar bu faaliyetten sağladıkları gelirler itibariyle aynen tam mükellef kurumlar gibi hareket ederler ve muamele görürler.<sup>73</sup>

#### **2.6.2.4.2.2. Türkiye’de Elde Edilen Zirai Kazançlar**

Dar yükümlülükte zirai kazancın Türkiye’de elde edilmesi için kazancı doğuran faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi gerekir. Yasada hüküm bulunmamasına rağmen, Türkiye’de yerleşmiş olmayan bir kimse bu faaliyeti ancak daimi temsilci aracılığı ile yürütebilir; tarhiyatın muhatabının da bu kişi olması gerekir. Aksi taktirde kendisi bizzat Türkiye’de zirai faaliyette bulunan bir kimsenin tam yükümlülük kapsamında vergilendirilmesi gerekir.<sup>74</sup>

#### **2.6.2.4.2.3. Türkiye’de Elde Edilen Serbest Meslek Kazançları**

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 3. maddesinin (3/c) bendi uyarınca dar mükellef kurumların Türkiye’de elde edecekleri serbest meslek kazançları kurumlar vergisine tabi bulunmaktadır. G.V.K.’nın 7. maddesinin 4. bendine göre, serbest meslek kazancının Türkiye’de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekmektedir.<sup>75</sup>

#### **2.6.2.4.2.4. Türkiye’de Elde Edilen Menkul Sermaye Kazançları**

Menkul sermaye iratlarında gelirin Türkiye’de elde edilmiş sayılması için sermayenin Türkiye’de yatırılmış olması gerekir. Bunun anlamı, nakdi sermayenin, konusu para olan

---

<sup>73</sup> Tekin ve Kartaloğlu,s.62.

<sup>74</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.260.

<sup>75</sup> A.Murat Yıldız, Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara: Ankara SMMMO.Yayınları, 2012, s.178.

değerlerin ya da mali yatırım sermayesinin Türkiye’de kullanılması karşılığında elde edilmiş olmasıdır.<sup>76</sup>

#### **2.6.2.4.2.5. Türkiye’de Elde Edilen Diğer Kazanç ve İratlar**

Diğer kazanç ve iradın Türkiye’de elde edilmiş sayılması için bu kazanç ya da iradı doğuran işin ya da muamelelerin Türkiye’de yapılması veya Türkiye’de değerlendirilmesi gerekir.<sup>77</sup>

---

<sup>76</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, s.261.

<sup>77</sup> Vergi Denetmenleri Derneği, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, Ankara: 2012, s.49.

### 3. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLER

#### 3.1. GELİR VERGİSİNDE YER ALAN MUAFİETLER

##### 3.1.1. Esnaf Muafılığı

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda esnaf, *“ister gezici olsun ister bir dükkânda veya bir sokağın belirli yerlerinde sabit bulunsun, ekonomik faaliyeti sermayesinden fazla bedeni çalışmasına dayanan ve geliri 11 inci maddenin ikinci fıkrası uyarınca çıkarılacak kararnamede gösterilen sınırı aşmayan ve sanat veya ticaretle uğraşan kişi”* olarak tanımlanmıştır.<sup>78</sup>

Esnaf muafiyetinden yararlanma bakımından göz önünde bulundurulması gereken şartlar, genel ve özel şartlar olarak belirtilmiştir.<sup>79</sup>

Genel Şartlar, kişinin; ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmaması, esnaf muafiyeti kapsamına giren faaliyetlerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağlılık arz edecek şekilde yapılmaması gerekmektedir.

Özel şartlar ise; belirli faaliyet türleri itibariyle oluşturulmuştur. Hatta, bu faaliyet türleri ile esnaf muafılığı ilişkisi kurulmak suretiyle, bazı alt muafiyet türlerinde söz edilecektir. Esnaf muafiyeti, GVK'nun 9.maddesinde ayrıntılı bir biçimde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, ticaret ve sanat erbabından aşağıda belirtilen şekillerde çalışanlar, gelir vergisinden muaf tutulmuşlardır.

Esnaf muafılığını düzenleyen GVK'nun 9. Maddesinin son olarak 6322 sayılı Kanunla yapılan değişiklik ve eklemeler ile Kanun hükmünün yeni hali aşağıdaki gibidir.<sup>80</sup>

<sup>78</sup>Cüneyt Yeşilkaya, “6322 Sayılı Kanunla Esnaf Muafılığı ve Basit Usul Uygulamasında Yapılan Değişiklikler”, E-Yaklaşım, Ağustos 2012, Sayı 236,

<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14364&arananKey=esnaf%20muafil%C4%B1%C4%9F%C4%B1>, (Erişim Tarihi:07.10.2013).

<sup>79</sup> Özkara, s.55-56.

“Ticaret ve sanat erbabından aşağıda yazılı Şekil ve suretle çalışanlar gelir vergisinden muaftır.

1. Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak Şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende ticaret ile iştgal edenler (Giyim eşyalarıyla zati ve ss eşyaları, değeri yüksek olan ev eşyaları Pazar takibi suretiyle gıda bakkaliye ve temizlik maddelerini ve sabit iş yerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o iş yerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satanlar hariç)

2. Bir iş yeri açmaksızın gezici olarak ve doğrudan doğruya müstehlike iş yapan hallaç, kalaycı, lehimci, musluk tamircisi, ilingir, ayakkabı tamircisi, kundura boyacısı, berber, nalbant, fotoğrafi, odun ve kömür kırıcısı, çamaşır yıkayıcısı ve hamallar gibi kk sanat erbabı;

3. Köylerde gezici olarak her türlü sanat işleri ile uğraşanlar ile aynı yerlerde aynı işleri bir iş yeri açmak suretiyle yapanlardan 47'inci maddede yazılı Şartları haiz bulunanlar (51'inci madde Őmulne girenler bu muafiyetten faydalanamazlar);

4. Nehir, gl ve denizlerde ve su geçitlerinde toplamı 50 rüsum tonilatoya (50 rüsum tonilato dahil) kadar makinesiz veya motorsuz nakil vasıtası işletenler, hayvanla veya bir adet hayvan arabası ile nakliyecilik yapanlar (Bu bentte yazılı ölçüler, birlikte yaşayan eşlerle velayet altındaki çocuklar hakkında veya ortaklık halindeki işletmelerde, bu kimselerin veya ortaklığın işlettiği vasıtalar toplu olarak nazara alınmak suretiyle tespit edilir);

5. Ziraat işlerinde kullandıkları hayvan, hayvan arabası, motor, traktör gibi vasıtalar veya sandallarla nakliyeciliği mutat hale getirmeksizin ara sıra karşılığında eşya ve insan taşıyan iftiler;

6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, t ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak Şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, kırpıntı

---

<sup>80</sup> A.Murat Yıldız, 2012 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara: Türmob Yayınları, 2013, s.65-66.

deriden üretilen mamuller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek, pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muafliktan faydalanmaya engel değildir.

7. İşletmelere ait atıkları mutad olarak veya belli aralıklarla satın alanlar hariç olmak üzere, bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle her türlü hurda maddeyi toplayarak veya satın alarak bu malların ticaretini yapanlara veya tekrar işleyenlere satanlar;

8. (6322 sayılı kanunun 4. maddesiyle değişen bent; Yürürlük 15.06.2012) Bu Kanunun 47'nci maddesinde yazılı şartları haiz olanlardan kendi ürettikleri ürünleri satanlara münhasır olmak üzere el dokuma işleri, bakır işlemeciliği, çini ve çömlek yapımı, sedef kakma ve ahşap oyma işleri, kaşıkçılık, bastonculuk, semercilik, yazmacılık, yorgancılık, keçecilik, lüle ve oltu taşı işçiliği, çarıkçılık, yemenicilik, oyacılık ve bunlar gibi geleneksel, kültürel, sanatsal değeri olan ve kaybolmaya yüz tutan meslek kollarında faaliyette bulunanlar;

9. (6322 sayılı kanunun 4. maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 15.06.2012) Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığı'nca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.

(5615 sayılı kanunun 1. maddesiyle değişen fıkra)(4.4.2007 tarihinden geçerli olmak üzere) Ticari, zirai veya mesleki kazancı dolayısı ile gerçek usulde Gelir Vergisine tâbi olanlar ile yukarıda sayılan işleri Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar.

264 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>81</sup> yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

#### Evlerde Kullanılması Esnaf Muaflığının Kaybedilmesine Engel Olmayacak Makine Ve Aletler

Gelir Vergisi Kanununun Esnaf Muaflığı başlıklı 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde yapılan değişiklikle, evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler, muharrik kuvvet kapsamından çıkartılmış ve böylece söz konusu makine ve aletlerin kullanılmasının muafiyetten yararlanmaya engel olmaması sağlanmıştır.

Ancak, evlerde sanayi tipi veya seri üretim yapabilen makine ve aletleri kullanmak suretiyle kazanç elde edenler esnaf muaflığı kapsamında değerlendirilmeyecektir.

#### Esnaf Muaflığı Kapsamında Evlerde Üretilebilecek Ürünler

Mevcut bentte yer alan ürün çeşitlerine ilave olarak, kırpıntı deriden üretilen mamuller, tarhana, erişte, mantı, her nevi pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri gibi ürün ve mamullerin üretim ve satışıyla iştigal edenler de esnaf muaflığı kapsamına alınmıştır.

#### Evlerde Üretilen Ürünlerin Satışının Yapılacağı Yerler

Söz konusu bentte yapılan başka bir düzenlemeyle de emeğe dayalı ürünlerin esnaf muaflığından yararlananlarca pazarlanmasında kolaylık sağlanmıştır. Muafiyet kapsamında bulunanlar, evlerde Kanunun öngördüğü makine ve aletler dışında başka makine ve alet kullanmadan kendi el emekleriyle imal ettikleri ürünleri;

---

<sup>81</sup> 01.05.2007 tarih ve 26509 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Bir işyeri açmaksızın,

- Dernekler, vakıflar, sendikalar ve meslek odalarınca düzenlenenler dahil olmak üzere düzenlenen kermes, festival ve panayırarda (Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince düzenlenenler hariç),

-Kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satabilecekler ve esnaf muaflığından yararlanmaya devam edebileceklerdir.

Öte yandan evlerde üretilen ürünlerin; pazar takibi suretiyle satışını yapanlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerince düzenlenen kermes, festival ve panayırarda satışını yapanlar ile Kamu kurum ve kuruluşlarınca devamlılık arz edecek şekilde belirlenen yerlerde satışını yapanlar, esnaf muaflığından faydalanamayacaktır.

Gelir Vergisi Kanununun 9'uncu Maddesinin Uygulamasında Devamlılık Unsurunun Kaldırılması

Gelir Vergisi Kanununun 9'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında, 5615 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce, esnaf muaflığı kapsamında sayılan işlerin gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine devamlılık ve bağlılık arz edecek şekilde yapılması halinde muafiyetin kaybedileceği hükmü yer almaktaydı. 5615 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle " devamlılık " ibaresi fıkra metninden çıkartılmıştır.

VUK'un 173'üncü maddesine göre vergiden muaf olan esnaf için VUK. hükümlerine göre defter tutma zorunluluğu bulunmamaktadır.

Vergiden muaf esnafın fatura alması ise mecburidir. Zira VUK. madde 232'ye göre vergiden muaf esnaf; birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan, kazancı basit usulde tespit



edilenlerden ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerden satın aldıkları mal ve hizmetler için fatura istemek ve almak, bunlar da vermek mecburiyetindedirler.<sup>82</sup>

VUK'nun 234 üncü maddesine göre, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenler, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler ve serbest meslek erbabı vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler ve onlardan satın aldıkları emtia için gider pusulası imza ettirecekleri ve bu gider pusulalarının fatura yerine geçeceği belirtilmiştir.

Bu durumda vergiden muaf esnaf gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine yaptıkları iş veya sattıkları emtia karşılığında gider pusulası imzalayacaklar ve bu gider pusulalarının birer örneklerini ve diğer belgeleri VUK.'nun 254 üncü maddesi uyarınca düzenledikleri tarihi izleyen takvim yılından başlayarak beş yıl süre ile saklayacaklardır.<sup>83</sup>

### **3.1.2. Diplomat Muaflığı**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 15. maddesine göre Yabancı Devletlerin Türkiye'de bulunan elçi, maslahatgüzar ve konsolosları (fahri konsoloslar hariç) ile elçilik ve konsolosluklara mensup olan ve o memleketin uyrukluğunda bulunan memurları, Türkiye'de resmi bir görevle memur edilenler bu sıfatlarından dolayı ve karşılıklı olmak şartıyla Gelir Vergisinden muafırlar.<sup>84</sup>

Muafiyet elçi, maslahatgüzar ve konsoloslar için uyruklu şartı aranmadan geçerlidir. Ancak fahri konsoloslar muafiyet kapsamı dışında kalırlar.<sup>85</sup>

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından bir özalgede<sup>86</sup> fahri konsolosluk memurlarının nasıl vergilendirileceği konusunda aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir;

---

<sup>82</sup> Selçuk Güreşçi, "Esnaf Muaflığının Şartları ve Uygulama Alanı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.379 (Mart, 2013), s.116.

<sup>83</sup> Şefik Çakmak, 2010 Yılı Gelir Ve Kurumlar Vergi Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara: 2010, s.32.

<sup>84</sup> Hasan Yalçın, Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Muafiyet ve İstisnalar, Ankara: Kılavuz, 1997, s.42.

<sup>85</sup> Özbalcı, En Son Kanun Değişiklikleri İle Gelir Vergisi Kanununun Yorum ve Açıklamaları, s.140.

<sup>86</sup> Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-99-311 sayılı özalgesi.

“... Bu hükümlere göre, Türkiye'de eğitim gören Bosna Hersek Cumhuriyeti vatandaşı öğrencilerin Konsolosluk İlişkileri Hakkında Viyana Sözleşmesi'nin 66'ncı maddesinde yer alan " fahri konsolosluk memuru " kapsamında sayılmaları halinde konsolosluk görevlerini yerine getirmeleri nedeniyle gönderen devletçe ödenen tazminat ve aylıkların gelir vergisinden istisna edilmesi, öğrencilerin "fahri konsolosluk memuru" kapsamında sayılmamaları veya tazminat ve aylıkların gönderen devletçe karşılanmaması halinde ise Türkiye'de bulunan Bosna Hersek Cumhuriyeti Fahri Konsolosluğunda yapacakları çalışmalar karşılığında öğrencilere yapılacak olan ödemeler istisna kapsamında değerlendirilmediğinden ücret olarak vergilendirilmesi gerekecektir.

Öte yandan, Fahri Konsoloslar Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinde yer alan tevkifat yapmakla yükümlü bulunanlar arasında sayılmadığından, söz konusu öğrencilerin ve Fahri Konsoloslukta ücretleri fahri konsolos tarafından ödenecek olan asistan, memur, güvenlik görevlisi ve şoförün elde ettikleri ücret gelirlerini Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi kapsamında yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan etmesi gerekmektedir.’’

Bunun yanı sıra G.V.K.'nun 15. maddesinin son fıkrasında diplomat muaflığının menkul sermaye iradı üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiye şümulü olmadığı hüküm altına alınmıştır.<sup>87</sup>

### **3.1.3 Serbest Meslek Kazancı Muaflığı**

Ebe, sünnetçi, sağlık memuru, arzuhalci, rehber gibi serbest meslek sahipleri bazı şartlara uymaları durumunda gelir vergisinden muaf tutulmuştur. Bu şartlar VUK'nun 155. maddesinde yer almaktadır.

- Muayenehane, yazıhane, atölye gibi özel iş yerleri açmamak,
- Çalışılan yere tabela, levha gibi mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren işaretleri asmamak,
- Devamlı şekilde mesleki faaliyette bulunduğunu gösteren ilanlar yapmamak,
- Serbest mesleki faaliyette bulunmak üzere mesleki teşekküllere kaydolmamak.

---

<sup>87</sup> Yalçın, Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Muafiyet ve İstisnalar, Ankara: Kılavuz, 1997, s.42.

Bu şartlardan birinin ihlal edilmiş olması muafiyetten yararlanmayı engellememektedir. İkisinin ihlal edilmiş olması durumunda ise muafiyet hakkı ortadan kalkmaktadır. Ayrıca, mesleki teşekküllere kaydolanlardan görevleri veya durumları icabı bilfiil mesleki faaliyette bulunmayacağını bildirenler, işe başlamamış sayılır (VUK. md.155, son cümle).<sup>88</sup>

## **3.2. GELİR VERGİSİNDE YER ALAN İSTİSNALAR**

### **3.2.1. PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası**

Gelir Vergisi Kanununa 3418 sayılı Kanunun 23 üncü maddesiyle eklenen mükerrer 18. madde hükmüyle PTT acenteliği faaliyetinden elde edilen kazançlar için gelir vergisi istisnası öngörülmüştür. Ancak bu istisnanın GVK'nın 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye etkisi yoktur. Yani bu kazancı ödeyen PTT Genel Müdürlüğü bu ödeme üzerinden gelir vergisi kesintisi yapacaktır.<sup>89</sup>

### **3.2.2. Sergi ve Panayır Kazançları İstisnası**

Dar mükellefiyete tabi olan kişilerin; hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları ticari faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar, bu kişilerin Türkiye'de başka işyeri veya daimi temsilcileri bulunmamak koşuluyla, gelir vergisinden istisna tutulmuş bulunmaktadır (GVK md.30/1).<sup>90</sup>

Kamu idare ve kuruluşları tarafından etkili idari makamların izni ile açılan yerel, ulusal veya uluslar arası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırar vergiden muafır. Bu muafiyet, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.<sup>91</sup>

Kültür ve Sanat Vakfı tarafından her yıl düzenlenen Uluslararası İstanbul festivaline katılan yabancı şahıs ve kurumlara yapılan ödemelerden kesilen vergiler nedeniyle ihtirâzı kayıtlı verilen beyannameler üzerinden salınan kurum (stopaj) vergisinin, 193 sayılı Gelir

<sup>88</sup> Nurettin Bilici, Türk Vergi Sistemi, Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 31.Baskı, Ankara, Seçkin, 2013,s.63.

<sup>89</sup> Sinem Karabulut, “Ticari Kazancın Tesbitinde Muafiyet ve İstisnalar”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı.162 (Mart, 2013), s.35.

<sup>90</sup> Özkara, s.61.

<sup>91</sup> Mehmet Akif Özmen, Gelir,Vergi Usul,KDV,Mevzuatıyla Zenginleştirilmiş 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi ve Revizyon, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2007, s.127.

Vergisi Kanunu'nun 30/2 maddesinde, dar mükellefiyete tabi olanların, hükümetin müsadeseyle açılan sergi ve panayırarda yaptıkları serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların gelir vergisinden, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/ç maddesi uyarınca da kurumlar vergisinden muaftır.<sup>92</sup>

### 3.2.3. Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

Eğitim ve öğretim işletmeleri kazanç istisnası; 01.01.2004'ten itibaren uygulanmaya başlanmış bir istisnadır. Okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar; kuruldukları yıldan itibaren beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesna tutulmuştur. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden başlamaktadır (GVK m.20).<sup>93</sup>

İstisna kapsamında yer alan;<sup>94</sup>

- Okul Öncesi Eğitim Okulu, 1739 Sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu'nun 19, 20 ve 21 inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,

- İlköğretim Okulu, 1739 Sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu'nun 22-25 inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,

-Orta Öğretim Okulları, 1739 Sayılı Millî Eğitim Temel Kanunu'nun 26-30 uncu maddelerinde belirtilen ilköğretime dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okulları,

- Özel Eğitim Okulları, Engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okulları,

---

<sup>92</sup> Dördüncü Daire Karar Yılı 1986; Karar No 4056; Esas Yılı 1984.

<sup>93</sup> Hilmi Ünsal, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi 2.Baskı, Ankara: Başkent, 2012, s.70.

<sup>94</sup> Tuncel Atabey Yayına Hazırlayan, Gelir Vergisi Rehberi 7.Baskı, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2011, s.103-104.

İfade etmektedir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan; öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dersaneler 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 Anadolu liselerine hazırlık kursları, bilgisayar kursları, şoför okulları, dans, bale ve mankenlik okulları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançların bu maddede yer alan istisnalardan yararlanması söz konusu olmayacaktır.<sup>95</sup>

Kreş ve gündüz bakımevi işletilmesinden elde edilen kazançların GVK 20 inci maddede yer alan eğitim öğretim kazançları istisnasından yararlanamayacağı hususunda verilen bir muktezada ise aşağıdaki görüşe yer verilmiştir.<sup>96</sup>

“.....Bu hüküm ve açıklamalara göre, kreş ve gündüz bakımevinin okul öncesi eğitim okulu çerçevesinde değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, kreş ve gündüz bakımevi işletilmesinden elde edilen kazançların Gelir Vergisi Kanununun 20 inci maddesinde yer alan eğitim öğretim kazançları istisnasından yararlanması mümkün değildir.”

Öte yandan, eğitim tesislerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanmayacaktır. Ancak, taşıma, yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda bu faaliyetler de eğitim faaliyetleri içinde kabul edilerek istisna uygulamasına konu olabilecektir. Söz konusu faaliyetlerin okul işletmecisi tarafından sağlanmaması halinde ise bu faaliyetlerden elde edilen kazançlar için istisna uygulanmayacaktır.<sup>97</sup>

Eğitim öğretim işletmeleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okullara ilave olarak yeni okul açmaları durumunda, yeni açılan okuldan elde edilen kazanç istisna

---

<sup>95</sup>Yıldız, 2012 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2013, s.64.

<sup>96</sup>Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2010/12-73 sayılı özelgesi.

<sup>97</sup> Yıldız, 2012 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2013, s.64.

uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifade ile istisna uygulaması okul bazında yapılacaktır.

İstisnadan yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kişiye devretmeleri halinde, devralan kişi istisnadan 5 vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır.<sup>98</sup>

### **3.2.4. Elçilik ve Konsolosluk Çalışanlarına Ücret İstisnası**

Kanun, yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışan, ancak GVK.'nın 15. maddesi kapsamına girmeyen memur ve hizmetlilerin, yalnızca bu işlerden aldıkları ücretleri, yine karşılıklı olmak şartıyla gelir vergisinden istisna etmiştir (GVK md.16)

Bu hükümlerden; elçilik ve konsolosluklarda çalışan ancak o ülkenin tabiiyetinde olmayan diğer kişilerin (Türkler ve başka uyruklular) elde ettikleri gelirlerin (karşılıklılık durumu da göz önünde tutulma kaydıyla) vergiye tabi olacağı sonucu çıkmaktadır. (Bkz.GVK m.95/2 ve 14 seri no.lu GVKGT)<sup>99</sup>

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede<sup>100</sup> Büyükelçilikte çalışan T.C. vatandaşının ücretlerinin vergilendirilmesi konusunda aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“.....Bu itibarla, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile ... Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 19/1-b maddesi gereğince, Türk vatandaşı olmanız nedeniyle ... Büyükelçiliğinden elde ettiğiniz ücret gelirlerinin vergileme hakkı Türkiye'ye ait bulunmakta olup, vergilemenin iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

<sup>98</sup> Yılmaz, 2012 Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, s.56.

<sup>99</sup> Bilici, s.58.

<sup>100</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-15-1-411 sayılı özalgesi.

Bu çerçevede, ... Büyükelçiliğinden almış olduğunuz ücretlerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 16 ncı maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup, anılan maddede yer alan istisnadan yararlanılabilmesi için de karşılıklı olmak şartının sağlanması gerekmektedir.

Buna göre, Ülkemizde bulunan yabancı büyükelçilik ve konsolosluklarında çalışan Türk vatandaşı ve diğer ülke vatandaşlarına ödenen ücretlerin karşılıklı olarak gelir vergisinden istisna tutulabilmesi için yabancı ülkelerde bulunan Türk Büyükelçilik ve Konsolosluklarında çalışan Türk vatandaşı ve diğer ülke vatandaşı personelin ücretlerinin de gelir vergisinden istisna olması gerekmektedir.

Bu itibarla, karşılıklı olmak şartının sağlanması halinde ... Büyükelçiliğinden almış olduğunuz ücretler Gelir Vergisi Kanunu'nun 16 ncı maddesine göre gelir vergisinden istisna edilecek ve 2010 takvim yılında elde ettiğiniz söz konusu ücret geliriniz için yıllık gelir vergisi beyannamesi verilmeyecektir.”

### 3.2.5. Ücretlerde İstisnalar

Bu istisnalar GVK.'nin “Müteferrik İstisnalar” başlığını taşıyan Altıncı Bölümü’nde yer almaktadır. Bu bölümün 23.maddesi “Ücretlerde” başlığını taşımaktadır. Bu maddede yer alan ve sayılan 15’i bulan istisnalardan önemli görülenler aşağıda açıklanmaktadır.<sup>101</sup>

- Köylerde veya son nüfus sayımına göre belediye içi nüfusu 5.000’i aşmayan yerlerde faaliyet gösteren ve münhasıran el ile dokunan halı ve kilim imal eden işletmelerde çalışan işçilerin ücretleri (GVK m.23,b.1),
- Gelir Vergisi'nden muaf olanların veya gerçek usulde vergilendirilmeyen çiftçilerin yanında çalışan işçilerin ücretleri (GVK m.23,b.2),

---

<sup>101</sup> Bilici, s.58-59.

- Köy muhtarları ile köylerin katip, korucu, imam, bekçi ve benzeri hizmetlilerine köy bütçesinden ödenen ücretler ile çiftçi mallarını koruma bekçilerinin ücretleri (GVK m.23,b.5),
- Hizmetçilere ödenen ücretler. Buradaki hizmetçi kavramı, özel fertler tarafından evlerde, bahçelerde, apartmanlarda ve ticaret mahalli olmayan sair yerlerde; orta hizmetçiliği, sütüneliği, dadılık, bahçıvanlık, kapıcılık gibi özel hizmetlerde çalışanları kapsamaktadır (GVK m.23, b.6),
- Yemek için yapılan ödemeler (GVK md.23,b.8),
- Fabrikada, madende çalışan .... işçilere konut tedariki şeklinde sağlanan bazı menfaatler (GVK m.23, b.9),
- Hizmet erbabının toplu olarak işyerlerine gidip gelmelerini sağlamak maksadıyla işverenler tarafından yapılan taşıma giderleri (GVK m.23, b.10),
- 3308 sayılı Çıraklık ve Mesleki Eğitim Kanununa tabi çırakların asgari ücreti aşmayan ücretleri (GVK m.23,b.12),
- Yabancı ülkelerde bulunan sosyal güvenlik kurumları tarafından ödenen emekli, malûliyet, dul ve yetim aylıkları (GVK m.23, b.13),
- Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler (GVK m.23, b.14),
- İşyerinde çalıştırılan amatör sporculara ödenen ücret istisnası: Yüz ve daha aşağı sayıda işçi çalıştıran işyerlerinde bir, yüzden fazla işçi çalıştıran işyerlerinde iki amatör sporcu için. Bu sporculara her yıl milli müsabakalara katıldıklarının



belgelenmesi gereklidir ve istisna tutarının üst sınırı, asgari ücretin iki katı olarak belirlenmiştir (GVK m.23, b.15).

### 3.2.6. Telif Kazançları İstisnası

Gelir Vergisi Kanunu'nun 4444 sayılı Kanununun 4'üncü maddesiyle değişik 18'inci maddesinde; *“Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı ve mucitlerin ve bunların kanuni mirasçılarının şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve incelemeleri, bilgisayar yazılımı, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video band, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserlerini gazete, dergi, bilgisayar ve internet ortamı, radyo, televizyon ve videoda yayınlamak veya kitap, CD, disket, resim, heykel ve nota halindeki eserleri ile ihtira beratlarını satmak veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat Gelir Vergisinden müstesnadır.*

*Eserlerin neşir, temsil, icra ve teşhir gibi suretlerle değerlendirilmesi karşılığında alınan bedel ve ücretler istisnaya dahildir. Yukarıda yazılı kazançların arızî olarak elde edilmesi istisna hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmez. Serbest meslek kazançları istisnasının, bu Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiye şümulü yoktur.”* hükmüne yer verilmiştir.<sup>102</sup>

GVK'nun 18. maddesiyle vergiden istisna edilen telif kazançları üzerinden, bir diğer madde ile (GVK m.94,2/a bendi) %17 vergi tevkifatı yapılması öngörülmüştür. Telif kazancının süreklilik taşıması durumunda gelir vergisi stopajına ilave olarak, %8 veya %18 oranında KDV ödeme yükümlülüğü de bulunmaktadır. KDV yükümlülüğü, telif eseri satın alan veya kiralayan tarafından sorumlu sıfatıyla yerine getirilmektedir. Bu haliyle 18. madde ile öngörülen istisna, kısmi bir istisna olmaktan öteye gitmemektedir. Telif eserinin, stopaj yükümlülüğü olmayan birisine satılması durumunda (örneğin, heykeltıraşın yaptığı kurt köpeği heykelini apartman yönetimine satması) ise gerçek anlamda bir istisna uygulaması söz konusu olacaktır.<sup>103</sup>

<sup>102</sup> İmdat Türkay, Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi, Güncelleştirilmiş ve Genişletilmiş 2.Baskı, Ankara: Seçkin, 2012, s.183-184.

<sup>103</sup> Bilici, s. 63.

İstisna uygulamasından faydalanmak için gerekli bulunan şartlardan birisi de; yukarıda sözü edilen eserlerin 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun hükümlerine göre eser niteliğinde olması ve ihtira beratlarının da tescil edilmiş bulunması gerekmektedir. Fikir ve Sanat Eserleri Hakkında Kanun'un 1. maddesine göre eser, 'Sahibinin hususiyetini taşıyan ve kanun uyarınca ilim, edebiyat, musuki, güzel sanatlar ve sinema eserleri sayılan her nevi fikir ve sanat mahsulleri' olarak tanımlanmıştır. Bu Kanun kapsamına giren eserler, ilim ve edebiyat eserleri ile musiki eserleri, güzel sanat ve sinema eserleri olmak üzere dört grup halinde sayılmıştır.<sup>104</sup>

Bu istisnadan müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar, bilgisayar programcısı ve mucitler ve bunların kanuni mirasçıları yararlanabilecektir. Kanuni mirasçıları Medeni Kanun hükümlerine göre tespit edilecektir. Buna göre kanuni mirasçılar aşağıdaki gibidir.<sup>105</sup>

Birinci Derecede : Çocuklar, torunları, torun çocukları (Evlilik dışı soy bağı ile bağlı olanlar dahil)

İkinci derecede : Anne Baba

Üçüncü Derecede : Büyükbaba ve Büyükanne

Sağ kalan eş her derecedeki mirasçılarla beraber kanuni mirasçıdır.

Söz konusu istisna hükmünün uygulanabilmesi için,<sup>106</sup>

1- Elde edilen kazancın serbest meslek kazancı olması,

2- Serbest meslek erbabı durumunda olanların 18. madde de sayılanlardan olması,

---

<sup>104</sup> Ali Çakmakçı, "Kanuni Mirasçılar Telif Kazancı İstisnasından Yararlanabilir Mi?", Yaklaşım Dergisi, Sayı.191 (Kasım,2008), s.123.

<sup>105</sup> Hasan Yalçın, Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Giderler 2.Cilt, 5.Baskı, İstanbul, 2011, s.1516.

<sup>106</sup> Ramazan Cenk, "Serbest Meslek Kazançlarında Telif Kazançlarının İstisna Edilmesinde Son Durum ", E-Yaklaşım Dergisi, Sayı.211, (Temmuz 2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11556&arananKey=NUR%C4%B0%20DE%C4%9EER> (Erişim Tarihi:07.10.2013).

3- İstisnanın uygulanacağı kazanç ise, yine 18. madde de belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması,

4- Telif kazançlarının kaynağını teşkil eden eserlerin de, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliğini taşıması ve bu durumun ilgili kişi tarafından tevsik ve ispat edilmesi,

5- Yukarıda belirtilen faaliyetlerin bir işyeri açılmaksızın ve gerçek kişi olarak faaliyette bulunulması,

Bu faaliyetlerden elde edilen gelirin tutarı ne olursa olsun istisnadan yararlanılacaktır. Ancak bu istisna, GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle ödenecek vergiyi kapsamamaktadır. Dolayısıyla bu hasılat üzerinden GVK'nın 94/2-a maddesi uyarınca %17 oranında (2009/14592 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı) tevkifat yapılacaktır.<sup>107</sup>

### **3.2.7. Gayrimenkul Sermaye İradında İstisnalar**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 21.maddesine göre gayrimenkul sermaye iratlarıyla ilgili bir istisna getirilmiştir;

- Bir takvim yılında elde edilen hasılatın belir bir oranının istisnaya tabi tutulması. Bu uygulamada Bakanlar Kurulu'nca her yıl belirlenen ya da her yıl yeniden değerlendirme oranına göre artırılan oranda bir oran hasılatından indirilir.
- İstisna sadece meskenlerde uygulanabilir.
- Mükellef istisna haddi üzerinde kira elde etmesine rağmen bu geliri beyan etmez veya eksik beyan ederse, bu istisnadan yararlanamayacaktır.

---

<sup>107</sup> İsmail Özsoy, “2012 Yılında Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı. 379 (Mart,2013), s.112.

- Ticari, zinaî ve mesleki kazançlarını yıllık beyanname ile bildirmek zorunda olanlar bu istisnadan yararlanamazlar.<sup>108</sup>

Gelir Vergisi Kanununun 21. maddesine göre; binaların mesken olarak kiraya verilmesinde bir takvim yılında elde edilen hasılatın yıllık olarak tespit edilen istisna tutarının altında kalan kısmı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna tutarının üzerinde konut kira geliri elde edilmesi durumunda bir takvim yılında beyan edilecek kira gelirlerinin toplamından istisna tutarının düşülmesi gerekmektedir.<sup>109</sup>

Gayri menkul sermaye iratlarına ilişkin uygulanacak hasılat istisnası şahsa bağılı bir istisna olup iratların toplamına uygulanır. Dolayısıyla söz konusu hasılatı elde eden her bir şahıs ayrı ayrı istisnadan yararlanabilecektir.<sup>110</sup>

### **3.2.8. Menkul Sermaye İratlarında İstisnalar**

Tam mükellef kurumlardan elde edilen, 75. maddenin ikinci fıkrasının (1), (2), ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır.

İstisna edilen tutar üzerinden 94. madde kesinti yapılır ve kesilen verginin tamamı, kâr payının yıllık beyanname ile beyan edilmesi durumunda yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilir.<sup>111</sup>

Tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesna tutulmuştur (GVK md.22). Yıllık gelir sigortası; tolu veya belirli süreler içinde yapılan katkılara göre sigortalının yaşaması halinde hemen veya belirli bir süre sonra

---

<sup>108</sup> Mustafa Uçkaç, Türk Vergi Sistemi, Trabzon: Dilara, 2004, s.57.

<sup>109</sup> Belgin Dönmez Gümüş, “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Beyanı”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı.162 (Mart,2013), s.108.

<sup>110</sup> Mehmet Yılmaz, “2012 Yılında Elde Edilen Gayri Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Beyanı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.379 (Mart,2013), s.85.

<sup>111</sup> M.Kamil Mutluer, Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler 3.Baskı, Ankara:Turhan, 2011, s.452.

başlayan, sigortalıya veya lehdarlarına ömür boyu veya belirli bir süre için yapılan düzenli ödemeleri ifade etmektedir.<sup>112</sup>

### 3.2.9. Değer Artış Kazançlarında İstisnalar

Belirtildiği üzere Vergilendirilmeyecek Değer Artış Kazançları, GVK 81'inci maddesinde bentler halinde sayılmıştır. Buna göre; aşağıda sayılan hallerde değer artış kazancı hesaplanmaz ve vergilendirilmez.<sup>113</sup>

Ferdi bir işletmenin sahibinin ölümü halinde, kanuni mirasçıları tarafından işletmenin faaliyetine devam olunması ve mirasçılar tarafından işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerleri ile (bilanço esasına göre defter tutuyorsa bilançonun aktif ve pasifi ile bütün halde) aynen devir alınması

Kazancı bilanço esasına göre tespit edilen ferdi bir işletmenin (adi ortaklıklar dahil) bilançosunun bir sermaye şirketine aktif ve pasifiyle bütün halinde devrolunması, devralan şirketin bilançosuna aynen geçirilmesi ve devredilen ferdi işletmenin sahip veya sahiplerinin şirketten, devir bilançosuna göre hesaplanan öz sermayesi tutarında ortaklık payı alması (bu ortaklık payını temsil eden hisse senetlerinin isme yazılı olması şarttır)

- Kollektif ve adi komandit şirketlerin GVK'nun m.81/2 numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde tür değiştirilerek sermaye şirketi halinde dönüşmesi (kollektif ve adi komandit şirketlerin şekil değiştirerek anonim şirket haline dönüşmesi halinde şekil değiştiren kollektif ve adi komandit şirketleri ortaklarının anonim şirketteki ortaklık paylarını gösteren hisse senetlerinin nama yazılı olması şarttır) halinde de değer artış kazancı oluşsa bile vergilendirilmeyecektir.

---

<sup>112</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.100.

<sup>113</sup> Şaban Atuçuran, "Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 367 (Mart 2012), s.154-155.

GVK 81'inci maddede vergilendirilmeyecek değer artış kazançlarının belirtilmiş olmasının, mutlak bir vergilendirmeme anlamında değil, zımni bir vergi ertelemesi anlamında anlaşılması gerekmektedir.<sup>114</sup>

### 3.2.10. Arızı Kazançlarda İstisnalar

İstisnaya tabi (yukarıdaki bentlerde yazılı) arızı kazançlar şunlardır:<sup>115</sup>

- Arızı olarak ticari muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar,

- Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terkedilmesi karşılığında elde edilen kazançlar,

- Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar,

- Kiracıya ait tesisat ve malların tahliye veya devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar,

- Arızı olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar.

Ancak, terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların arızı ulaştırma faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar ile henüz başlamamış olan ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi, ihale artırma ve

---

<sup>114</sup> Ekrem Şahin, "Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanı", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.379 (Mart,2013), s.125.

<sup>115</sup> Mehmet Tahir Ufuk, "Arızı Kazançların Vergilendirme İlkeleri", Yaklaşım Dergisi, Sayı.235 (Temmuz, 2012), s.59-60.

eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar için bu istisna uygulanmamaktadır.<sup>116</sup>

### 3.2.11.Yatırım İndirimi İstisnalar

30.03.2010 tarih ve 5479 sayılı Kanunun 2'nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun "Ticari ve Zirai Kazançlarda Yatırım İndirimi İstisnası" başlıklı 19'uncu maddesi 01.01.2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlükten kaldırılmış olup anılan Kanunun 3'üncü maddesiyle de Gelir Vergisi Kanununa geçici 69'uncu madde eklenmiştir. Söz konusu maddenin 6009 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle yapılan değişiklik sonucundaki metni aşağıdaki gibidir.<sup>117</sup>

*"Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri; 31/12/2005 tarihi itibarıyla mevcut olup, 2005 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indirimi istisnası tutarları ile;*

*a) 24/04/2003 tarihinden önce yapılan müracaatlara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında,193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 09/04/2003 tarihli ve 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmadan önceki ek 1, 2, 3, 4, 5 ve 6'ncı maddeleri çerçevesinde başlanılmış yatırımlar için belge kapsamında 01/01/2006 tarihinden sonra yapacakları yatırımları,*

*b) 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun mülga 19'uncu maddesi kapsamında 01/01/2006 tarihinden önce başlanan yatırımlarla ilgili olarak, yatırımla iktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edip bu tarihten sonra yapılan yatırımları,*

*nedeniyle, 31/12/2005 tarihinde yürürlükte bulunan mevzuat hükümlerine göre hesaplayacakları yatırım indirimi istisnası tutarlarını, yine bu tarihteki mevzuat hükümleri (bu Kanunun geçici 61'inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan vergi oranına ilişkin hüküm dahil) çerçevesinde kazançlarından indirebilirler. Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz. Kalan kazanç üzerinden yürürlükteki vergi oranına göre vergi hesaplanır.*

<sup>116</sup> Şenyüz, Yüce ve Gerçek, s.112.

<sup>117</sup> Sedat Çırtlık, "Yatırım İndirimi, İndirimli Kurumla Vergisi, Muhtelif Bağış ve Yardımlar İle Girişim Sermayesi Yatırım Fonunun Yer Aldığı Kurumlar Vergisi Beyannamesi Örneği", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı. 380 (Nisan,2013), s.37-38.

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”*

Bu maddeyle ilgili Anayasa Mahkemesi'nin 09.02.2012 tarih ve Esas No:2010/93, Karar No:2012/9 sayılı yürütmeyi durdurma kararı da aşağıda yer almaktadır.

*“23.07.2010 günlü, 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un; 5'inci maddesiyle 193 sayılı Kanun'un geçici 69'uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen “Şu kadar ki, vergi matrahlarının tespitinde yatırım indirimi istisnası olarak indirim konusu yapılacak tutar, ilgili kazancın % 25'ini aşamaz.” biçimindeki cümle, 09.02.2012 günlü E.2010/93, K.2012/20 sayılı kararla iptal edildiğinden, bu cümlenin, uygulanmasından doğacak sonradan giderilmesi güç veya olanaksız durum ve zararların önlenmesi ve iptal kararının sonuçsuz kalmaması için Resmi Gazete'de yayımlanacağı güne kadar yürürlüğünün durdurulmasına, oybirliğiyle karar verildi.”*

Böylece 2011 ve izleyen yıllar gelir ve kurumlar beyannamelerinde yatırım indiriminden % 25 sınırlaması olmaksızın yararlanılması mümkün hale gelmiştir.<sup>118</sup>

Kazanç yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan yatırım indirimi tutarları izleyen dönemlerde; yatırım indirimi hakkı GVK'nın mülga 6. maddelerinden kaynaklanıyorsa yeniden değerlendirme oranında, yatırım indirimi hakkı GVK'nın mülga 19. maddesinden kaynaklanıyorsa ÜFE oranında endekslenerek dikkate alınacaktır.<sup>119</sup>

### **3.3. GELİR VERGİSİNDE YER ALAN İNDİRİMLER**

#### **3.3.1. Şahıs Sigorta Primleri ve Bireysel Emeklilik Sistemi Ödenen Katkı Payları**

##### **3.3.1.1. Şahıs Sigorta Primlerindeki İndirim Esasları**

6327 sayılı Kanun ile GVK.'nun 89/1'inci maddesinde 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere değişiklik yapılmıştır. GVK'nun 6327 sayılı Kanun ile değişik 89/1'nci maddesi aşağıdaki gibidir.<sup>120</sup>

<sup>118</sup> M.Emin Akyol, “Kurumlar Vergisi Matrahının Hesaplanması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.380 (Nisan, 2013), s.9.

<sup>119</sup> Akyol, Kurumlar Vergisi Matrahının Hesaplanması, s.9.

<sup>120</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013,1.Cilt, s.298.



“Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin %50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, sakatlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.).

Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir.”

Buna göre; 01.01.2013 tarihinden itibaren 6327 sayılı Kanun ile GVK'nun 89/1'nci maddesinde yapılan değişiklik ile birlikte yıllık beyanname veren mükellefler için vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları indirim konusu yapılamayacaktır.

Şahıs sigortası primlerinde ise 01.01.2013 tarihinden itibaren, elde edilen gelirler için verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerini beyan edilen gelirin %15'ine kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıl zararları düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır.

İndirim konusu yapılacak primlerin toplamı, beyan edilen gelirin %15'ini ve yıllık olarak asgari ücretin yıllık tutarını aşamayacaktır.

Bu sınırlamaların tespitinde, işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile Gelir Vergisi Kanununun 63'üncü maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve 89'unu maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınacaktır.

Mükelleflerce ödenen primlerin yıllık beyanname ile beyan edilen gelirden indirebilmesi için, bu primlerin ücretin safi tutarının tespitinde ayrıca indirilmemiş olması gerekmektedir.

Mükellefin eş ve çocuklarının ayrı beyanname vermeleri halinde, eş ve çocuklar adına ödenen prim ve katkı payları öncelikle kendi gelirlerinden indirilecektir.

Ödeme yapılan kurumun emeklilik veya sigorta şirketi olması gerekir. Emeklilik veya sigorta şirketi niteliğinde olmayan örneğin ücret gelirini yıllık beyannameyle beyan eden ücretlilerce sandıklara veya vakıflara (örneğin; Adalet Teşkilatı Ek Emeklilik Sandığı Yardımlaşma Vakfına – MB.10.092003 tarih ve 42/4214-1893/37218 sayılı özelge veya Posta ve Biriktirme Yardım Sandığına – MB.11.08.2003 tarih ve 42/4214-1872/033849 sayılı özelge ödenen prim ve katkı payları ilgililerin ücretlerinin safi tutarının tespitinde indirim olarak dikkate alınmaz.<sup>121</sup>

### 3.3.1.2. Bireysel Emeklilik Sistemine Ödenen Katkı Payları

GVK'nın 6327 sayılı Kanun ile değişik 89/1'nci maddesi aşağıdaki gibidir:<sup>122</sup>

*“1. Beyan edilen gelirin %15'ini ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak şartıyla (Bu şartın tespitinde işverenler tarafından ücretliler adına bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları ile 63 üncü maddenin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi ve bu bent kapsamında indirim konusu yapılacak prim ödemelerinin toplam tutarı birlikte dikkate alınır.) mükellefin şahsına, eşine ve küçük çocuklarına ait hayat sigortalarına ödenen primlerin*

<sup>121</sup> Recep Bıyık ve Aydın Kıratlı, Son Değişiklikler Çerçevesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Giderler ve İndirimler, Güncellenmiş 4.Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.501.

<sup>122</sup> Mustafa Tan Yayına Hazırlayan, Yürürlükteki Vergi Kanunları 14.Baskı, Ankara: Gelirler Kontrolörleri Yayınları, 2013, s.235

*%50'si ile ölüm, kaza, hastalık, sağlık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigorta primleri (Sigortanın Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan bir emeklilik veya sigorta şirketi nezdinde akdedilmiş olması, prim tutarlarının gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması ve ücret geliri elde edenlerin ücretlerinin safi tutarının hesaplanması sırasında ayrıca indirilmemiş bulunması şartıyla, eşlerin veya çocukların ayrı beyanname vermeleri halinde, bunlara ait prim kendi gelirlerinden indirilir.).*

*Bakanlar Kurulu bu bentte yer alan oranları yarısına kadar indirmeye, iki katına kadar artırmaya ve belirtilen haddi, asgari ücretin yıllık tutarının iki katını geçmemek üzere yeniden belirlemeye yetkilidir. ''*

Buna göre; 01.01.2013 tarihinden itibaren 6327 sayılı Kanun ile GVK'nın 89/1'nci maddesinde yapılan değişiklik ile birlikte yıllık beyanname veren mükellefler için vergi matrahlarının tespitinde bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları indirim konusu yapılamayacaktır.

Şahıs sigorta primlerinde ise 01.01.2013 tarihinden itibaren, elde edilen gelirler için verilecek yıllık gelir vergisi beyannamelerinde, bireysel emeklilik dışında kalan şahıs sigortaları için ödenen primlerin beyan edilen gelirin %15'ine kadar olan kısmı matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. Beyan edilen gelir olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan indirimler ve geçmiş yıllar zararları düşülmeden önceki tutar esas alınacaktır.<sup>123</sup>

### **3.3.1.3. 5510 Sayılı Kanun Kapsamında Ödenen Primler**

1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kanunu kapsamındaki kişilerin hak ve yükümlülükleri 5510 Sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu'nun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde düzenlenmiştir. Anılan Kanun'un 88'inci maddesinde Sosyal Güvenlik Kurumu'na ödenen primlerin vergi uygulamasında gider olarak dikkate alınabileceği hükme bağlanmıştır.

---

<sup>123</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 1.Cilt, s.298.

Genel kural bu olmakla birlikte, özellikle ortaklıklarda, safi kazancın ve her bir ortağın beyan edeceği gelirin tespitinde yaşanabilecek zorluklar nedeniyle söz konusu primlerin beyanname üzerinde indirim konusu yapılması daha sağlıklı olacaktır.

Ödedikleri primleri gider olarak kayıtlarına intikal ettirmeyenlerin aşağıdaki şartlar dahilinde söz konusu primleri;

-Primlerin gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olması kaydıyla, mükellefler tarafından kanuni defterler üzerinde gider kaydedilerek, yıllık kazançtan indirilmesi yerine ticari kazançları dolayısıyla verilecek beyanname gösterilen gelirden,

-Adi komandit şirketlerin komandite ortakları, primlerini aynı şekilde beyan ettikleri gelirden,

-Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu kapsamına giren serbest meslek erbabının GVK'nın 68/8'inci maddesi hükmüne dayanarak hasılatlarından emekli aidatı ve sosyal güvenlik primi indirmemiş olmaları şartıyla ödedikleri primleri serbest meslek kazançları ile ilgili olarak verecekleri yıllık gelir vergisi beyannamelelerinde beyan ettikleri gelirden,

indirmeleri mümkündür.<sup>124</sup>

### **3.3.2. Eğitim ve Sağlık Harcamaları İndirimi**

GVK'nın 89. maddesine göre, mükellefler kendileri, eşleri ve küçük çocukları için yapmış oldukları eğitim ve sağlık harcamalarını yıllık beyan ettikleri gelirlerinden indirilebileceklerdir. Ancak bu indirimin yapılması için şu şartların gerçekleşmesi gerekmektedir.<sup>125</sup>

---

<sup>124</sup> Harun Selvi, "2012 Takvim Yılı Gelir Vergisi Beyannamelelerinde Bildirilecek Gelirden Yapılacak İndirimler", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.379 (Mart,2013), s.130.

<sup>125</sup> Şibli Güneş, "2011 Takvim Yılı Gelir Vergisi Beyannamelelerinde Yapılabilecek İndirimler", E-Yaklaşım Dergisi, Sayı.231(Mart,2012),

- İndirilecek eğitim ve sağlık harcamalarının beyan edilen gelirin %10'unu aşmaması,
- Mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin olarak yapılan eğitim ve sağlık harcamalarının Türkiye'de yapılması,
- Gelir veya kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan gerçek veya tüzel kişilerden alınacak belgelerle tevsik edilmesi.

255 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'ne göre;<sup>126</sup>

Eğitim ve öğretim kurumları, anaokulu, kreş ve dershanelere eğitim amacıyla yapılan ödemeler ile eğitim amaçlı kurs ücretleri, okul servis ücretleri, kitap ve kırtasiye alımları için yapılan harcamalar ile öğrencilerin özel yurt ve pansiyonlarda kalmaları durumunda ödenen tutarlar vergi indirimine esas alınacaktır.

Özel eğitim ve sağlık harcamalarının beyanname üzerinde indirimine ilişkin olarak Maliye Bakanlığı birimlerinde verilen ve özellik gösteren özgelgeler de aşağıda yer alan açıklamalara yer verilmiştir.<sup>127</sup>

- Eğitim ve sağlık harcamalarının kanunla belirlenen kısmının yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilmesi mükelleflere kanunla tanınmış bir haktır. Bu hakkın hata sonucu kullanılmamış olması hiç kullanılmayacağı anlamını taşımamaktadır. Dolayısıyla şartların sağlanması halinde ilgili yıllar için verilecek düzeltme beyannameleri ile indirim konusu yapabilmemiz mümkün bulunmaktadır.
- Mükellefin bakmakla yükümlü olduğu ve üniversitede okuyan 18 yaşını doldurmamış çocuğu için özel öğrenci yurduna yapılan ödemeler, bu kapsamda değerlendirilir.

---

<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13774&arananKey=%C5%9E%C4%B0BL%C4%B0%20G%C3%9CNE%C5%9E>, (Erişim Tarihi:07.10.2013).

<sup>126</sup> 24.12.2004 tarih ve 25680 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>127</sup> Yıldız, 2012 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, s.247-248.

- Mükellefin eşinin doğum yapması nedeniyle yapılan sağlık harcamaları, anılan maddede belirtilen şartların topluca mevcut olması halinde, yıllık gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden indirilebilecektir. Mükellefin eşinin doğum yapması nedeniyle yapılan harcamalar üzerinden hesaplanan KDV, vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilememektedir. Bu nedenle, harcama toplamının KDV dahil bedel olarak kabul edilmesi gerekmektedir.
- Çocuğunuzun evden okula gidiş gelişi için servis şirketine ödenen paralar ile okula ödenen yemek paraları bu kapsamda değerlendirilir.
- Kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan vakıf üniversitesinde okuyan çocuğun eğitim giderleri beyannamede indirim konusu yapılamaz.

Eğitim giderlerinin beyan edilen gelirden indirimiyle ilgili olarak özellik gösteren bazı konular aşağıda özetlenmiştir:<sup>128</sup>

- ✓ Gelir ve Kurumlar vergisi mükellefi öğrenci yurtlarına ödenen ve fatura, perakende satış fişi veya yazar kasa fişi ile belgelendirilen giderler eğitim gideri niteliğinde giderlerdir ve bu giderlerin beyan edilen gelirden indirimi mümkündür (Maliye Bakanlığı'nın 24.01.1996 tarih ve 42/4214-25/04193 sayılı özelgesi).
- ✓ Üniversitelere yatırılan ücret ve öğretim harçlarının beyan edilen gelirden indirilebilmesi için üniversitenin kurumlar vergisi mükellefi olması ve ödemelerin fatura ile belgelendirilmesi gerekir (<sup>1</sup> Maliye Bakanlığı'nın 07.01.2002 tarih ve 42/4214-1486/000835 ve 23.01.1995 tarih ve 42-4214-25/3920 sayılı özelgeleri).
- ✓ Eğitim amaçlı olarak kullanılan internet hizmeti için yapılan harcamalar eğitim harcaması olarak beyan edilen gelirden indirilir. Ancak bilgisayar alımına ilişkin olarak yapılan harcama eğitim harcaması kabul edilmemektedir (Maliye Bakanlığı'nın 26.02.2002 tarih ve 42/4214-1491/8346 sayılı özelgesi).

---

<sup>128</sup> Bıyık ve Kıratlı, s.620-621.

- ✓ Gazete, dergi ve mecmua alımlarına ilişkin harcamalar ile fotokopi çekim ücretleri, kitap ciltleme ve cilt malzemesi alımları dolayısıyla yapılan, beyan edilen gelirden indirilebilecek nitelikte eğitim harcamaları değildir (Maliye Bakanlığı'nın 11.04.1997 tarih ve 42/4214-278/15307 sayılı, 23.01.1996 tarih ve 42/4214-25/3788 sayılı özelgeleri).
- ✓ İlköğretim Okullarının Okul Aile Birlikleri genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, belediyeler, köyler arasında yer almadığından; bunlara yapılan bağış ve yardımların kurum kazançlarından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.<sup>129</sup>

### 3.3.3. Sakatlık İndirimi

Sakatlık indirimi, çalışma gücü kayıp oranı asgari % 40 ve üzerinde olanların ücret ve/veya kazançlarına girecekleri derecelere göre belirlenen miktarda indirimin uygulanmasıdır. Söz konusu indirim sadece gerçek usulde gelir vergisine tabi ücretlilere uygulanmakta iken, 4369 sayılı Kanunla sakatlık indiriminin kapsamı genişletilerek, sakatlık indiriminden aşağıda belirtilen özürlü ve bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler yararlanmaktadır.<sup>130</sup>

- Gerçek usulde vergilendirilen ücretliler.
- Hizmet erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler.
- Özürlü serbest meslek erbabı.
- Özürlü serbest meslek erbabının bakmakla yükümlü olduğu özürlü kişiler.
- Basit usulde vergilendirilen özürlüler.

Sakatlık indiriminin uygulanması hakkında verilen bir özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.<sup>131</sup>

<sup>129</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.01.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-7-27 özelgesi.

<sup>130</sup> Ramazan Cenk, "Tüm Yönleriyle Sakatlık İndirimi Uygulaması, Kimler Nasıl Yararlanır ve Hesaplama Örnekleri", E-Yaklaşım, Sayı.230 (Şubat,2012), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13643&arananKey=RAMAZAN%20CENK>, (Erişim Tarihi:07.10.2013).

<sup>131</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 16.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.46/4604-1 sayılı özelgesi.

“.....Bu açıklamalar ışığında, Sakatlık İndiriminden Yararlanacak Hizmet Erbabının Sakatlık Derecelerinin Tespit Şekli İle Uygulaması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapan Yönetmelik'in 5,7,10 ve 11 inci maddeleri ile Özürlülere Verilecek Sağlık Kurulu Raporları Hakkında Yönetmelik değişikliğine gerek kalmaksızın işlem yapılması uygun görülmüştür.

Sakatlık indiriminden faydalanmak için başvuran yükümlülerin 222 Seri No.lu Gelir vergisi Tebliğinde belirtilen belgelerle birlikte ilgili Müdürlüğe başvurmaları sağlanacaktır. İlgili Müdürlükler 16/07/2006 tarihinde yayımlanan yönetmelik eki formlarının ilgili yerlerini doldurarak bu formları bir yazıya ekleyerek ödevlileri aynı yönetmeliğin ekinde belirlenen hastanelerden en yakınına sevk edeceklerdir.’’

Gerçek usulde tespit edilen ticari kazançta sakatlık indiriminin uygulanmayacağına dair verilen bir özalgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.<sup>132</sup>

“....Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; gerçek usulde beyan edeceğiniz ticari kazancınıza sakatlık indirimi uygulanması mümkün bulunmamaktadır.’’

### **3.3.4. Asgari Geçim İndirimi**

GVK'nun ‘Asgari Geçim İndirimi’ başlığı altındaki 32'nci maddesi hükmü aşağıdaki gibidir.<sup>133</sup>

“Ücretin gerçek usûlde vergilendirilmesinde asgarî geçim indirimi uygulanır. Asgarî geçim indirimi; ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgarî ücretin yıllık brüt tutarının; mükellefin kendisi için % 50'si, çalışmayan ve herhangi bir geliri olmayan eşi için % 10'u, çocukların her biri için ayrı ayrı olmak üzere; ilk iki çocuk için % 7,5 diğer çocuklar için % 5'idir. Gelirin kısmî döneme ait olması halinde, ay kesirleri tam ay sayılmak suretiyle bu süreye isabet eden indirim tutarları esas alınır. Asgarî geçim indirimi, bu fıkraya göre belirlenen tutar ile 103 üncü maddedeki gelir vergisi tarifesinin birinci gelir dilimine uygulanan oranın çarpılmasıyla

<sup>132</sup> İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-327 sayılı özalgesi.

<sup>133</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 1.Cilt, s.128.



bulunan tutarın, hesaplanan vergiden mahsup edilmesi suretiyle uygulanır. Mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iade yapılmaz.

İndirimin uygulamasında "çocuk" tabiri, mükellefle birlikte oturan veya mükellef tarafından bakılan (nafaka verilenler, evlat edinilenler ile ana veya babasını kaybetmiş torunlardan mükellefle birlikte oturanlar dâhil) 18 yaşını veya tahsilde olup 25 yaşını doldurmamış çocukları, "eş" tabiri ise, aralarında yasal evlilik bağı bulunan kişileri ifade eder.

İndirim tutarının tespitinde mükellefin, gelirin elde edildiği tarihteki medenî hali ve aile durumu esas alınır. İndirim, yukarıdaki oranlara göre hesaplanan tutarları aşmamak kaydıyla, ücret geliri elde eden aile fertlerinden her biri için ayrı ayrı, çocuklar için eşlerden yalnızca birisinin gelirine uygulanır. Boşananlar için indirim tutarının hesabında, nafakasını sağladıkları çocuk sayısı dikkate alınır.

(5904 sayılı Kanununun 2 inci maddesiyle eklenen fıkra. Yürürlük; 01.01.2009) Ücretlerin vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra, varsa teşvik amaçlı diğer indirim ve istisnalar dikkate alınır.

Bakanlar Kurulu, indirim konusu yapılacak toplam tutarın asgarî ücretin yıllık brüt tutarını aşmaması şartıyla ikinci fıkrada belirtilen asgarî geçim indirimi oranlarını artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir.

Asgarî geçim indiriminin uygulama dönemleri ve mahsup şekli ile diğer hususlara ilişkin usûl ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”

### **3.3.4.1. Asgari Geçim İndiriminden Yararlanacak Olanlar**

Asgari geçim indirimi uygulamasından;<sup>134</sup>

---

<sup>134</sup>Kübra Bozdoğan, Selçuk Buyrukoğlu ve Doğan Bozdoğan,“Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.375 (Kasım,2012), s.130-131.

- Ücretleri gerçek usulde vergilendirilen tam mükellef gerçek kişiler (Diğer bir ifade ile ücretleri tevkif suretiyle vergilendirilen tam mükellef kişiler),
- Tevkifata tabi tutulmamış ücret gelirlerini yıllık beyanname ile bildirenler,
- Gelir Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi kapsamında ücret kapsamında değerlendirilen ücret geliri elde edenler (Örneğin; sosyal güvenlik destekleme primi ödemek suretiyle çalışanlar ile kurumların yönetiminde görevli olanlar),
- Yabancı uyruklu olup da Türkiye'de tam mükellefiyet esasında elde ettikleri ücret gelirleri tevkif suretiyle vergilendirilenler, yararlanabilecektir.

#### **3.3.4.2. Asgari Geçim İndiriminden Yararlanmayacak Olanlar**

- Ücretleri diğer ücret kapsamında vergilendirilen hizmet erbabı,
- Dar mükellefiyet kapsamında ücret geliri elde edenler,
- Başka bir kanun hükmü (3218, 4490, 4691 sayılı kanunlar v.b.) uyarınca ücretlerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayanlar,
- Ücret geliri elde etmeyen diğer gerçek kişiler,

Asgari geçim indiriminden yararlanamaz.<sup>135</sup>

---

<sup>135</sup> Yılmaz, 2012 Gelir Vergisi Beyanname Rehberi, s.110.

### 3.3.4.3. Asgari Geçim İndiriminin Hesaplanması

Asgari geçim indirimi, ücretin elde edildiği takvim yılın başında geçerli olan asgari ücretin brüt tutarının belli bir oranıdır. Bu oranlar Gelir Vergisi Kanununun 32.maddesi ile aşağıdaki gibi belirlenmiştir.<sup>136</sup>

Mükellefin kendisi için: % 50

Çalışmayan eş için: % 10

İlk iki çocuğun her biri için: % 7,5

İkiden sonraki her bir çocuk için: %5

### 3.3.4.4. Uygulamadan Yararlanacak Ücretlilerce Yapılacak Bildirim

Ücretliler, medeni durumları ve çocuk sayıları ile eşinin iş ve gelir durumu hakkında Tebliğ ekinde yer alan "Aile Durumu Bildirimi" (EK:1) ile işverenlerine bildirimde bulunacaklardır. Durumlarında herhangi bir değişiklik olması halinde (evlenme, boşanma, ölüm, doğum vb.) bu değişiklikleri işverene bir ay içerisinde bildireceklerdir. Asgari geçim indirimi oranını etkileyen değişiklikler, söz konusu değişikliğin işverene bildirildiği tarih itibariyle uygulanacak olup, eşlerin her ikisinin de ücretli olması halinde çocuklar yalnızca sosyal güvenlik yönünden tabi oldukları eşin bildirimine dahil edilecektir.<sup>137</sup>

### 3.3.4.5. İşverenlerce Yapılacak İşlemler

#### 3.3.4.5.1. Asgari Geçim İndirimine Ait Bordronun Düzenlenmesi

İşverenler, ücretliler için hesaplanan indirim tutarlarını Genel Tebliğ ekinde yer alan "Asgari Geçim İndirimine Ait Bordro"yu (EK:2) düzenleyip, aylar itibariyle ücretliye ödenecek olan tutarları göstereceklerdir. İşverenler, her yıl için ayrı bordro düzenleyeceklerdir. Söz konusu bordronun düzenlenmesinde muhtasar beyanname veren işverenler ile genel bütçeli kuruluşlar aşağıdaki hususlara dikkat edeceklerdir.

<sup>136</sup> Mahmut Kalenderoğlu, Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi Onüçüncü Baskı, Ankara: Agon, 2012, s.171.

<sup>137</sup> İmdat Türkay, 150 Soruda Asgari Geçim İndirimi Uygulaması, Ankara:Türmob Yayınları-450, Sirküler Rapor Serisi 2013-4, s.41-42.

- İşverenler, kendilerinde mevcut medeni durum ve çocuk sayısı ile ilgili bilgiler doğrultusunda, her yıl Ocak ayı itibariyle örneği Tebliğe ekli “Asgari Geçim İndirimine Ait Bordro” yu düzenleyeceklerdir.
- Her bir ücretlinin yararlanacağı asgari geçim indirimi ayrı ayrı hesaplanarak bordroda ilgili aya ait sütunda gösterilecektir.
- Yıl içerisinde meydana gelen değişiklikler için ayrı bir bordro düzenlenebileceği gibi değişiklikler aynı bordro üzerinde de gösterilebilecektir.
- Bordro işveren nezdinde muhafaza edilecek olup, istendiği takdirde yetkililere ibraz edilecektir.<sup>138</sup>

#### **3.3.4.5.2. Muhtasar Beyanname Veren İşverenlerce Yapılacak İşlemler**

İşverenler, her yılın Ocak ayında düzenleyecekleri Asgari Geçim İndirimine Ait Bordroda, her aya ilişkin ücretliler için hesaplayacakları asgari geçim indirimi tutarını göstereceklerdir. Mevcut bilgilere göre hesaplanan yıllık asgari geçim indirimi tutarının her aya isabet eden kısmı, ücret üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecektir. Ücretliye yansıtılacak tutar ücret ödemesinin yapıldığı dönemde ücret bordrosunda açılan “Asgari Geçim İndirimi” satırında gösterilecek ve işverenler tarafından ilgili aya ilişkin verilecek muhtasar beyannameye tevkif suretiyle kesilen vergiler toplamından mahsup edilerek kalan tevkifat tutarı ödenecektir. Mahsup edilecek asgari geçim indirimi tutarı, ücretlinin o aydaki ücretinden kesilen gelir vergisinden fazla olamayacaktır. Asması halinde ise asan kısım için herhangi bir iade uygulaması yapılmayacaktır. Muhtasar beyanname üzerinde asgari geçim indirimi tutarının mahsup edilebilmesi için, söz konusu tutarın mutlak suretle ücretlilere ödenmiş olması gerekmektedir.<sup>139</sup>

---

<sup>138</sup> İmdat Türkay ve Altan Yılmaz, Gerçek Usulde Ücret Geliri Elde Eden Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması, Ankara:Türmob Yayınları, 2008, s.83.

<sup>139</sup> Türkay,150 Soruda Asgari Geçim İndirimi Uygulaması, s.92.

### **3.3.4.5.3. Muhtasar Beyanname Vermek Zorunda Olmayan İşverenlerce Yapılacak İşlemler**

Gelir Vergisi Kanununun “Muhtasar beyanname verilmeyecek haller” başlıklı 100. maddesinde Genel bütçeye dahil idare ve müesseselerin yaptıkları vergi tevkifatı için beyanname vermeyecekleri hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm gereği genel bütçeye dahil olan daireler, yaptıkları gelir vergisi tevkifatı için muhtasar beyanname vermemektedir.

Bu daireler de, muhtasar beyanname veren mükellefler gibi asgari geçim indirimine ait bordroyu düzenleyecekler ve hesaplanan asgari geçim indirimi tutarlarını bu bordrolarda göstereceklerdir. Ayrıca, hak kazanılan asgari geçim indirimi tutarını, çalışanlarına ödeyecekleri ücretler üzerinden tevkif edecekleri vergiden mahsup edecekler, böylece de ücretlilere, mahsup edilen vergi tutarı kadar ödeme yapılmış olacaktır.<sup>140</sup>

### **3.3.4.6. Yıllık Beyanname Veren Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması**

Gelir Vergisi Kanunu'nun 95'inci maddesi gereği ücretlilerden vergi kesintisi yapılmayan ve bu nedenle ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olan ücretlilerde asgari geçim indirimi, yıllık beyanname hesaplanan gelir vergisinin ücret gelirlerine isabet eden tutarından mahsup edilmesi suretiyle gerçekleştirilecektir. Kesintiye tabi olmayan ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olan ücretliler bu beyannameye diğer gelir unsurlarını da dahil etmeleri halinde asgari geçim indirimi, yıllık beyanname sadece ücret gelirlerine isabet eden gelir vergisinden mahsup edilecektir.<sup>141</sup>

#### **3.3.4.6.1. Tevkifata Tabi Olmayan Ücret Geliri İçin Yıllık Beyanname Verilmesi**

Gelir Vergisi Kanununun 95'inci maddesi gereği ücretlerinden vergi tevkif usulü cari olmayan ve bu nedenle ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olan ücretlilerde asgari geçim indirimi, yıllık beyanname hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilmek suretiyle gerçekleştirilecektir.

---

<sup>140</sup> Türkay ve Yılmaz, s.88.

<sup>141</sup> Şengül Sakı, “Ücret Gelirlerinin Vergilendirilmesi ve Beyanı”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı.162 (Mart,2013), s.87.

Öte yandan, tevkifata tabi olmayan ücretlerini yıllık beyanname ile beyan etmek zorunda olan ücretliler bu beyannameye diğer gelir unsurlarını da dahil etmeleri halinde asgari geçim indirimi, yıllık beyannameye beyan edilen ücret gelirlerine isabet eden vergiden mahsup edilecektir.<sup>142</sup>

### **3.3.4.6.2. Birden Fazla İşverenden Ücret Alınması Dolayısıyla Ücret Gelirinin Yıllık Beyanname İle Beyan Edilmesi**

Asgari geçim indirimi uygulaması işverenler aracılığıyla gerçekleştirileceğinden tevkifata tabi ücretlerini yıllık beyanname ile beyan eden ücretliler yıllık beyannamelerinde indirim uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir bildirimde bulunmayacaklardır.

Ücretlerinden vergi tevkifatı yapılan ve işverenler aracılığıyla yıl içinde asgari geçim indiriminden yararlanan mükelleflerin, tevkifata tabi ücret gelirlerini yıllık beyannameye dahil etmeleri halinde, beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden, yıl içinde kendisine ödenen ücret üzerinden kesilen gelir vergisinin asgari geçim indirimi mahsup edilmeden önceki tutarı mahsup edilecektir. Böylelikle kaynakta vergileme sırasında ücretliye ödenmiş olan asgari geçim indirimi tutarlarının, yıllık beyanname üzerinden yapılan vergileme sonucunda da ücretlide kalması sağlanmış olacaktır.<sup>143</sup>

### **3.3.4.7. Asgari Geçim İndirimi Uygulamasına İlişkin Diğer Hususlar**

#### **Birden Fazla İşverenden Ücret Alan Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması**

Konu hakkında yayımlanan 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde, aynı zamanda birden fazla işverenden ücret alınması halinde, asgari geçim indirimi uygulaması, en yüksek ücretin elde edildiği işveren tarafından gerçekleştirileceği ve ücretliler medeni durumu ve çocuk sayısı hakkında bildirimlerini, en yüksek ücret geliri elde ettikleri işverene vererek uygulamanın ilgili işverence yerine getirilmesini sağlayacakları açıklanmıştır. En yüksek

---

<sup>142</sup> VDD, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, s.159.

<sup>143</sup> Türkay ve Yılmaz, s.155.

ücretin hangi işverenden alınacağı belli olmaması halinde, indirimden yararlanacağı işvereni ücretli kendisi belirleyecektir.<sup>144</sup>

Ödenmesi Gereken Gelir Vergisinin Eksik Hesaplanması Halinde Uygulanacak Cezai Müeyyideler<sup>145</sup>

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 341 inci maddesinde aşağıdaki hükme yer verilmiştir.

"Vergi ziyai, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.

Şahsi, medeni haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyai hükmündedir.

Yukarıdaki fıkralarda yazılı hallerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulanmasına mani teşkil etmez."

Buna göre, işverenler tarafından hizmet erbabının ücret gelirlerinden kesilen gelir vergisinden mahsup edilen asgari geçim indirimi tutarının, o ayki ücretiyle birlikte ücretliye nakden ödenmesi gerekir. Aksi takdirde, ücretliye nakden ödenmeyen asgari geçim indirimi, işverenler tarafından haksız yere yapılan bir mahsup işlemi niteliği taşıyacak ve tevkif suretiyle kesilen verginin bu tutar kadar olan kısmı, muhtasar beyanname ile eksik beyan edilmiş olacaktır.

Bu nedenle, yukarıda belirtilen şekilde ücretliye nakden ödenmeyen asgari geçim indirimi o ayda eksik beyan edilmiş vergi tevkifatı olarak kabul edilerek, bu vergiler için de işverenler hakkında cezalı tarhiyat yapılacaktır.

---

<sup>144</sup> Türkay,150 Soruda Asgari Geçim İndirimi Uygulaması, s.98.

<sup>145</sup> Türkay ve Yılmaz, s.157.

### 3.3.5. Bağış ve Yardımlar

#### 3.3.5.1. Beyanname Üzerinde %5 Oranında İndirilen Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi matrahının tespitinde belirli bir hadle sınırlı olarak indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımlar, GVK'nın 89'uncu maddesinin 4'üncü fıkrasında ele alınmıştır. Maddenin girişinde gelir vergisi matrahının tespitinde, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden aşağıdaki indirimlerin yapılabileceği belirtildikten sonra 4. fıkra da;

*"Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler ile kamu yararına çalışan dernekler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ini (kalkınmada öncelikli yöreler için % 10'unu) aşmamak üzere, makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar."* hükmüne yer verilmiştir.<sup>146</sup>

Bağış ve yardım, yukarıda sayılan kişilere ancak makbuz karşılığında yapıldığında gelirden indirim konusu yapılabilir. Karşılığında makbuz alınmayan bağışların, hiçbir şekilde gelirden indirimi söz konusu değildir. Örneğin kamu menfaatine yararlı bir derneğin düzenlediği balonun bilet bedeli veya bunlarca çıkarılan dergi, gazete veya kitabın bedeli bağış ve yardım olarak indirim konusu yapılamaz.<sup>147</sup>

#### 3.3.5.2. Eğitim ve Sağlık Kuruluşları İnşası Dolayısıyla Yapılan Harcamalar İle Mevcut Tesislerin Faaliyetlerinin Devam Ettirebilmesi İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar

Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesinin 5'inci fıkrasında; eğitim, sağlık, bakım ve rehabilitasyon hizmetlerinin ve din eğitiminin yaygınlaşması ve bu faaliyetlerin devamı amacıyla yapılan bağış ve yardımlar düzenlenmiştir. Bu madde uyarınca; genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (*kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak*) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi

<sup>146</sup> Caner Atik, "Gelir Ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Dikkate Alınacak Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası, Sayı.388 (Aralık,2013), s.181.

<sup>147</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013,1.Cilt, s.302.



ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar, bu tesislerin inşası için adı geçen kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar il'e mevcut tesislerin faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı gelir vergisi matrahının tespitinde sınırlamaya tabi olmaksızın indirilebilir.<sup>148</sup>

Düzenleme kapsamında yapılan bağış ve yardımların beyan edilen gelirden indirimi ancak bentte sayılan kurum ve kuruluşlara, yine bentte sayılan amaçlarla yapılan bağış ve yardımlar için geçerlidir. Düzenlemede sayılan amaçlarla olsa dahi, örneğin okul yapma amacıyla da olsa, dernek ve vakıflara veya ticaret ve sanayi odalarına yapılan bağış ve yardımların bu kapsamda sınırsız olarak beyan edilen gelirden indirimi mümkün bulunmamaktadır. (MB.22.12.2003 tarih ve 40/4059-75/54573 sayılı, 21.05.2004 tarih ve 40/4058-7/22520 sayılı özelge)<sup>149</sup>

Benzer şekilde, mali ve hukuki bakımından özerk bir kuruluş olan ve Gelir Vergi Kanunu'nun 89/5. maddesinde sayılan kuruluşlardan olmayan Sosyal Sigortalar Kurumuna ait hastanelere yapılan bağışların beyan edilen gelirden indirilmesi de mümkün değildir. (MB.17.05.2002 tarih ve 50/5014-170/22604 sayılı özelge).

Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların beyan edilen gelirden indirilebilmesi için, inşaatın mükellef veya müteahhit tarafından yapılmasının bir önemi yoktur. İnşaatın müteahhide yaptırılması halinde, müteahhit tarafından fatura edilen inşa harcamaları mükellefçe indirim konusu yapılabilir. (MB.19.01.2004 tarih ve 40/4076-95/002603 sayılı özelge)

Gelir Vergisi Kanunu'nda okul, sağlık tesisi ve yurt inşası dolayısıyla yapılan harcamaların indirim zamanını düzenleyen açık bir hüküm yoktur. Maliye Bakanlığı'nca öteden beri

---

<sup>148</sup> Adnan Sertaç Yazar, "Matrah Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınan Bağış ve Yardımlar", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.376 (Aralık,2012), s.197.

<sup>149</sup> Bıyık ve Kıratlı, s.628.

hukuken bağışın yapıldığı, bağışa konu değerın mülkiyetinin bağış yapılan kurum veya kuruluşa geçtiği tarihi esas alınmakta, bu çerçevede;

✓ Tesislerin kamu kurum ve kuruluşlarına ait arsa üzerine inşa ettirilmesi halinde, inşaat için yapılan harcamaların, harcamanın yapıldığı yılı beyan edilen gelirinden,

✓ Tesislerin mükellefin kendi arsası üzerine inşa ettirilmesi halinde ise, bu tesislerin inşası için yapılan harcamaların tesisin tamamlanarak bağışlandığı yılın beyan edilen gelirinden,

indirim konusu yapılması gerektiği kabul edilmektedir. (MB.20.07.2004 tarih ve 50/5014-262/034444 sayılı, 19.01.2004 tarih ve 40/4076-95/002603 sayılı, 19.12.2003 tarih ve 42/4213-1750/054402 sayılı özelgeleri).

### **3.3.5.3. Gıda Bankacılığı Faaliyetinde Bulunan Dernek ve Vakıflara Yapılan Bağışlar**

GVK'nın 89'ncü maddesinin 6 numaralı bendinde fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığı'nca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelinin tamamının mükellefler tarafından bildirilecek gelirden indirilebileceği belirtilmiştir.<sup>150</sup>

Maliye Bakanlığı indirimle ilişkin usul ve esasları 251 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği ile açıklamıştır. Yapılan düzenlemeye göre,<sup>151</sup>

-Gıda maddesi bağışının dernek veya vakfa yapılmış olması gerekmektedir. İhtiyacı bulunanlara doğrudan veya başka organizasyonlar aracılığıyla yapılacak gıda yardımlarının yukarıda belirtilen maddeler kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün değildir. Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı

<sup>150</sup> Nedim Tolga Süer, “2009 Takvim Yılı Gelir Vergisi Beyannamesinde Bildirilecek Gelirden Yapılacak İndirimler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 343 (Mart 2010), s.117.

<sup>151</sup> 21.03.2004 tarih ve 25409 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

-Gıda bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması ve bağışın şartlı olarak, bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılmak üzere yapılması şarttır.

-Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'ncü maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannamede yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağışı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.

#### **3.3.5.3.1. Bağışın Yapılacağı Dernek veya Vakıflar**

Bağışı kabul edecek dernek veya vakfın tüzüğünde veya senedinde ihtiyacı bulunanlara gıda yardımı yapabilmesine ilişkin hükümlerin bulunması gerekmektedir. Bununla beraber, dernek veya vakfın başka alanlarda da faaliyet gösteriyor olmasının, kamuya yararlı dernek veya vergiden muaf vakıf olup olmamasının uygulama açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.<sup>152</sup>

#### **3.3.5.3.2. Bağışa Konu Olacak Mallar ve Bağışın Niteliği**

Gıda Bankacılığı kapsamında yapılacak bağışların gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddesi niteliğinde olması gerekmektedir. Bu niteliği haiz olmayan bağışların yapılması halinde vergisel avantajdan yararlanılması mümkün olmamaktadır. Ayrıca bağışların, bedelsiz olarak ihtiyaç sahiplerine dağıtılması şartı ile yapılması gerekmektedir.<sup>153</sup>

<sup>152</sup> Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Denetim İlke ve Esasları 5.Baskı 1.Cilt, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2013, s.178-179.

<sup>153</sup> Mete Akçakın ve Mehmet Çağlar, “Gıda Bankalarına Yapılan Bağış ve Yardımların Vergi Kanunları Açısından İrdelenmesi ve Muhasebe İşlemleri” E-Yaklaşım, Sayı.241 (Ocak,2013), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17016>, (Erişim Tarihi: 07.10.2013).

Gıda bankacılığı kapsamında bağışta bulunacak gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin vergisel indirimlerinin ve bağış yapan ve bağış alan kuruluşların hazırlayacağı belgelerin neler olduğu hakkında verilen bir özalgede aşğıdaki açıklamalara yer verilmiştir.<sup>154</sup>

“...Buna göre, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin herhangi bir sektör veya faaliyet ayırımı olmaksızın, gıda bankacılığı kapsamında Türk Kızılayı ... Şubesine veya Sosyal Yardımlaşma ve Dayanışma Vakfına makbuz karşılığında olmak üzere bağışlayacakları ve Belediyeniz ile koordinasyon içerisinde ihtiyaç sahiplerine teslim edilecek gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedellerinin Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı ve 89 uncu maddeleri ile 251 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen ve yukarıda açıklanan şartlar dahilinde safi kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

Öte yandan, ihtiyaç sahiplerine bedelsiz hizmet verebilmek amacıyla, 251 seri nolu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen şartlara uygun olarak bağışlanan kemer, anti bakteriyel jel, traş bıçağı, traş köpüğü, ayakkabı olarak sayılan ürünler temizlik ve giyecek maddeleri olarak gıda bankacılığı kapsamında yapılan bağış olarak değerlendirilebileceğinden, bu bağışın vergi matrahının tespitinde gider veya indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak çanta, cüzdan, giyim aksesuarı, haşere ilaçları, krem, ayakkabı boyası, her türlü kırtasiye ürünü, kozmetik, yara bandı, deodorant, parfüm, oda spreyi vb. olarak sayılan ürünler bu kapsamda değerlendirilemeyeceğinden bu ürünlerin bağışının vergi matrahının tespitinde gider veya indirim olarak dikkate alınamayacağı tabiidir.”

### **3.3.5.3.3. Bağış Yapan ve Alan Tarafından Düzenlenecek Belge**

Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesine eklenen hüküm çerçevesinde indirim konusu yapılacak bağışlar, bağışa konu mal bedeli Vergi Usul Kanununun 232 inci maddesinde belirtilen fatura düzenleme sınırının altında kalsa dahi mutlaka fatura ile belgelendirilecek ve ayrıca taşıma için sevk irsaliyesi düzenlenecektir.

---

<sup>154</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 40-442 sayılı özalgisi.

Bağışlanan mala ilişkin bilgileri eksiksiz olarak içerecek fatura, bağış yapılan dernek veya vakıf adına düzenlenecektir. Mal bedeli olarak faturada, bağışa konu malın maliyet bedeli (yüklenilen katma değer vergisi hariç) yazılı olacaktır. Faturada "*İhtiyaç sahiplerine yardım şartıyla bağışlandığından KDV hesaplanmamıştır.*" ibaresinin yer alması zorunludur.

Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinde yapılan düzenleme çerçevesinde, yıllık beyannamede yer alacak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılacak işlemlerde bağışı yapan tarafından bir belge düzenlenmesine gerek bulunmamakta olup, varsa bağış yapılan malın edinimine ilişkin belgelerin saklanması zorunludur.<sup>155</sup>

#### **3.3.5.3.4. Kayıt Düzeni ve Bağışın Beynamede Gösterimi**

Ticari işletmeye dahil malların (gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin) Gıda Bankalarına bağışlanması durumunda, bu malların maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesi çerçevesinde gider kaydedilir. Bu işlem, faturanın bir yandan gelir, bir yandan da gider kaydedilmesi suretiyle gerçekleştirilir.

Bağışlanan gıda maddelerinin işletmeye dahil olmaması halinde ise, söz konusu malın KDV dahil maliyet bedeli Gelir Vergisi Kanunu'nun 89. maddesi çerçevesinde yıllık beyannamenin bağış ve yardımlara ilişkin bölümüne yazılarak gelir vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.<sup>156</sup>

Belediye tarafından yürütülen gıda bankacılığı faaliyetine yapılan bağış ve yardımların indirim konusu yapılamayacağı hakkında verilen bir özelgede aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.<sup>157</sup>

"...Bu hüküm ve açıklamalara göre, belediyelere gıda bankacılığı kapsamında gelir/kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bağış ve yardımların, safi kazancın tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40'ncü maddesinin (10) numaralı bendi ile 89 uncu maddesinin (6) numaralı bendi kapsamında yapılmış bağış olarak değerlendirilmesi mümkün

<sup>155</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, s.304.

<sup>156</sup> Akçakın ve Çağlar, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17016>, (Erişim Tarihi: 07.10.2013).

<sup>157</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-117 sayılı özelgesi.

bulunmamaktadır. Ancak 193 sayılı Kanununun 89/4 ve 5520 sayılı Kanununun 10/(1-c) maddeleri uyarınca, söz konusu bağış ve yardımların maliyet bedelinin ilgili yıla ait kurum kazancı veya yıllık toplamı beyan edilecek gelirin % 5'ine (gelir vergisi mükellefleri için kalkınmada öncelikli yörelerde % 10'una) kadar olan kısmının kurumlar vergisi beyannamesi ve gelir vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından ve beyan edilecek gelirden indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.”

#### **3.3.5.4. Kültür ve Sanat Faaliyetleri Adına Yapılan Bağış ve Yardımlar**

GVK'nun 89/7'nci maddesine göre;

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler, köyler, kamu yararına çalışan dernekler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve bilimsel araştırma faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan ya da Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen;

- Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,
- Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanmasına,
- Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

- 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,
- Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,
- Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirtilmesi çalışmalarına,
- Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,
- 2863 sayılı Kanun kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, ağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,
- Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, ağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve etkinlikler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teizatın tedariki ile film yapımına,
- Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültürel ve sanatsal etkinliklerin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile bu amaçla yapılan her türlü bağış ve yardımların tamamı gelir vergisinde matrahın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.<sup>158</sup>

Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin bağış ve yardımların belgelendirilmesinde hangi evrakların kullanılacağı belli değildir. Maliye Bakanlığı bu konuda bir tebliğ yayınlamamıştır.

---

<sup>158</sup> Yusuf Kildiş, Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2009, s.164-165.

Bu kapsamdaki bağışların sadece makbuzla belgelendirilmesi yeterli olmayıp, ayrıca bağlı ve yardıma ilişkin projenin ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından yürütülmesi ve Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenmesi ve projenin desteklenmesinin uygun görülmesi gerekmektedir. Restorasyonu yapılacak binaların tarihi eser niteliğinde olup olmadığı İl Turizm Müdürlüklerinden alınacak yazıyla belgelendirilmelidir.<sup>159</sup>

Kültür ve Turizm amaçlı bağış ve yardımların indirimi hakkında verilen bir özelve de aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.<sup>160</sup>

“... Bu açıklamalar çerçevesinde; ...'a yaptığınız bağışların tamamını gelir vergisi beyannamenizde bildireceğiniz gelirlerden indirebilmeniz için yaptığınız bağışın;

- ...'ın Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen veya desteklenmesi uygun görülen ve maddede on alt bent halinde sayılan projelerine ilişkin olması,

- Makbuz karşılığında yapılması,

- Bağış yaptığınız projenin Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısını gelir vergisi beyannameniz ekinde bağlı bulunduğunuz vergi dairesine vermeniz, gerekmektedir.”

### **3.3.5.5. Sponsorluk Harcamaları**

GVK'nun 89/8'nci maddesine göre; “3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.6.1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk

---

<sup>159</sup> Serkan Elidolu,“Gelir Vergisi Beyannamesi Üzerinden Mahsup Edilecek İndirimler”,Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.243 (Aralık,2008), s.94.

<sup>160</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-9-555 sayılı özelve.



harcamalarının; amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.” beyan edilecek gelirden indirim olarak dikkate alınabilecektir.<sup>161</sup>

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,<sup>162</sup>

- 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.

16.06.2004 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği’nin “Esas Hükümler” başlıklı 5’inci maddesine göre;<sup>163</sup>

Ulusal veya uluslararası gençlik ve spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişiler aşağıda belirtilen alanlarda sponsorluk yapabilirler.

---

<sup>161</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 1.Cilt, s.305.

<sup>162</sup> Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt, s.214.

<sup>163</sup> Selvi, s.133-134.

a) Genel Müdürlüğün yıllık faaliyet programında yer alan ulusal veya uluslar arası gençlik ve spor organizasyonları,

b) Sporcuların transfer bedelleri hariç olmak üzere spor kulüpleri ile federasyonların yıllık programlarında bulunan eğitim ve altyapı faaliyetleri gibi sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik resmi sportif faaliyetleri,

c) Kamu kurum ve kuruluşları ve yerel yönetimler ile spor kulüplerine ait gençlik ve spor tesislerinden Genel Müdürlükçe uygun görülenlerin yapımı, ikmali, bakımı ve onarımı,

d) Federasyonların veya spor kulüplerinin sportif hizmet ve faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzemelerin temini,

e) Ferdi lisanslı sporcuların, Genel Müdürlük veya federasyonlarca ferdi olarak katılmalarına izin verilen ulusal veya uluslar arası organizasyonları,

f) Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ile Paralimpik Komitesinin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetleri.

Diğer taraftan ilgili Yönetmeliğin “sponsorluk harcaması sayılma” başlıklı 6’ncı maddesine göre “Sponsorlarca bu Yönetmeliğin 5’inci maddesinde belirtilen sponsorluk harcamaları yukarıda yer verilen harcamalarla sınırlı olacaktır.

Buna göre mükellefler tarafından beyan edilen gelirden indirilebilecek sponsorluk harcamaları yukarıda yer verilen harcamalarla sınırlı olacaktır.

3289 sayılı Kanun’un 2’inci maddesinin (e) bendinde spor federasyonlarının kurulması ve spor dallarını belirleme için gerekli usul ve esasları tayin ve tespit etmenim Spor Genel Müdürlüğünün görevi olduğu belirtilmiş, 24’üncü maddesinde de “ Profesyonel dallar, Spor Genel Müdürünün, Merkez Danışma Kurulunun da görüşünü almak suretiyle yapacağı teklif üzerine, Gençlik ve Spor Bakanı tarafından tespit olunur...” hükmüne yer verilmiştir.

Ülkemizde kendi özel kuruluş kanununun olan tek federasyon Türkiye Futbol Federasyonudur ve kendi özel kanunuyla düzenlenen tek spor dalı futboldur.

### **3.3.5.6. Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanuna Göre Kurulan Ajansa Yapılan Her Türlü Bağış ve Yardımlar ile Sponsorluk Harcamaları**

Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanuna göre kurulan Ajansa yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlerden, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.<sup>164</sup>

### **3.3.5.7. Doğal Afetler Nedeniyle Yapılan Bağışlar**

GVK'nın 89'uncu maddesinin 10 numaralı bendine göre “Bakanlar Kurulu'nca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığıyla makbuz mukabili yapılan aynı veya nakdi bağışların tamamı” gelir vergisi beyannamesinde bildirilen gelirden indirilebilecektir. Mükellefin söz konusu indirimden faydalanabilmesi için yapılan bağışın Başbakanlık aracılığıyla yapılmış olması ve bu bağışların da makbuz karşılığı yapılmış olması gerekmektedir.<sup>165</sup>

### **3.3.5.8. Kızılay Derneği'ne ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış ve Yardımlar**

5904 Sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen ve 03.07.2009 tarihinden itibaren yürürlüğe giren (f) bendi ile Türkiye Kızılay Derneği'ne ve 6322 Sayılı Kanunla aynı bentte yapılan değişikliklerle 15.06.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye Yeşilay Cemiyeti'ne makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı, beyanname üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.<sup>166</sup>

---

<sup>164</sup> Yılmaz, 2012 Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, s.227.

<sup>165</sup> Mustafa Mahir Keskin, “2011 Takvim Yılı Gelir Vergisi Beyannamesinde Bildirilecek Gelirden Yapılacak İndirimler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 367 (Mart 2012), s.147.

<sup>166</sup> Hacı Ali Gök, “2012 Takvim Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Bildirilecek Kurum Kazancı Üzerinden Yapılacak İndirimler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 380 (Nisan 2013), s.145.

### 3.3.5.9. Bağış ve Yardımın Aynı Yapılması Durumunda İndirilecek Tutarın Tespiti

Bağış ve yardımın aynı olarak yapılması halinde;<sup>167</sup>

- ✓ Mukayyet değer mevcutsa; bu değer, bağış ve yardımın indirimde esas alınır.
- ✓ Eğer mukayyet değer yoksa, Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesinin üçüncü sırasına göre Takdir Komisyonunca belli edilecek bedel il değerlenerek gelirden indirilir.

### 3.3.5.10. Zarar Olması Halinde Bağış ve Yardımların Durumu

Zarar beyan eden gelir vergisi mükelleflerinin bağış ve yardımları indirim konusu yapmaları mümkün değildir. Bağış ve yardımların zarar artırıcı niteliği bulunmamaktadır. Ayrıca, gerek zarar beyanı, gerekse gelirin yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen bağış ve yardımların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması mümkün değildir.<sup>168</sup>

Konu ile ilgili verilen bir özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.<sup>169</sup>

''...Bu hüküm ve açıklamalara göre, mülkiyeti Sağlık Bakanlığına ait olan arsa üzerine yapacağınız aile sağlık merkezinin ... İlçe Sağlık Müdürlüğüne bağışlanması halinde, sağlık merkezinin inşası için yapılan harcamaların tamamının beyanname ile bildirilecek gelirden indirim konusu yapılması mümkün olup, bağış ve yardımların ilgili kurumlardan alınacak belgelerle tevsik edilmesi yeterli olacaktır.

Öte yandan, zarar beyan edilmesi halinde bağış ve yardımların indirim konusu yapılması mümkün olmayacağı gibi, bağış ve yardımların zarar artırıcı niteliği de bulunmamaktadır. Dolayısıyla, gerek zarar beyanı, gerekse gelirin yetersiz olması halinde indirilmeyen bağış ve yardımların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılmayacağı da tabiidir.''

<sup>167</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 1.Cilt, s.306.

<sup>168</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 1.Cilt, s.306.

<sup>169</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1421 sayılı özelgesi.

### 3.3.5.11. Ortaklıklarda Bağış ve Yardım İndirimi

GVK'ya göre ortaklık halindeki teŖebbslerde (adi veya kollektif Ŗirketler) ortaklıkların kendisi değil, ortaklar gelir vergisi mükellefi olmaktadır. Dolayısıyla, ortaklık halindeki teŖebbslerde bağış ve yardımlar, yıl sonunda hisseleri oranında ortakların Ŗahsi hesaplarına nakledilmeli, buna karŖılık her ortak hissesine dŖen bağış ve yardımı, beyannamesinde bildireceği gelirden indirmelidir.<sup>170</sup>

---

<sup>170</sup> Atik, s.187.

## **4. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN MUAFİYET, İSTİSNA VE İNDİRİMLER**

### **4.1. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA MUAFİYETLER**

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

Kamu idare ve kuruluşları tarafından tarım ve hayvancılığı, bilimi, fenni ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek amacıyla işletilen okullar, okul atölyeleri, konservatuarlar, kütüphaneler, tiyatrolar, müzeler, sergiler, numune fidanlıkları, tohum ve hayvan geliştirme ve üretme istasyonları ile yarış yerleri, kitap, gazete ve dergi yayınevleri ve benzeri kuruluşlar Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

Bu muafiyetten yararlanabilmek için kuruluşun, yukarıda sayılan kamu idare ve kuruluşları tarafından işletilmesi ve amacının bilim, fen ve güzel sanatları ile tarım ve hayvancılığı öğretmek, yaymak, geliştirmek ve teşvik etmek olması gerekmektedir.

Bentte sayılan amaçlarla da olsa, söz konusu kuruluşların kamu ve idare ve kuruluşları dışındaki kurumlar tarafından işletilmesi halinde, anılan muafiyet hükümlerinden yararlanılması mümkün değildir.<sup>171</sup>

Söz konusu muafiyetin işlerliğine ilişkin olarak aşağıdaki örnekleri verebiliriz.<sup>172</sup>

- Yargıtay Kanunu'nun 45. maddesine dayanarak kurulan ve Yargıtay'ın yayın işlerini yürüten döner sermaye işletmesinin yaptığı yayınlar ilim, fen ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacıyla işletilen müesseselerden olduğu, işletmenin Türk Hukuku'nun gelişmesini sağlamak üzere yayınlar yapacağı anlaşıldığından, yapılan yayınlar

<sup>171</sup> A.Bumin Doğrusöz, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Şerhi, İstanbul: İsmmm Yayın No.65, 2007, s.57.

<sup>172</sup> Tüm Yönleriyle Kurumlar Vergisi Rehberi, İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2005, s.28-29.

kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. (Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 29.01.1976 gün ve 22101-470 sayılı yazısı)

- Türk Dil Kurumunun, 'Bilimsel ve Teknik Terimler'in Türkçeleştirilmesi sözleşmesi nedeniyle Türkiye Bilimsel ve Teknik Araştırma Kurumuna karşı ifa ettiği çalışmaların, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7.maddesinin (3) numaralı bendinde belirtilen ilim, fen ve güzel sanatları öğretmek, yaymak amacını gerçekleştirecek nitelikte olduğu anlaşıldığından bu çalışmalar karşılığında Türk Dil Kurumunun elde edeceği gelir, kurumlar vergisine tabi tutulmamıştır. (Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 03.09.1980 gün ve 22104 – 255/61730 sayılı yazısı)

- Gazeteciler Cemiyetinin yayınladığı "24 Saat" isimli gazetenin, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7.maddesinin (3) numaralı bendinde belirtilen ilim, fen ve güzel sanatları öğretmek, yaymak, ıslah ve teşvik etmek amacına yönelik olmadığı Milli Eğitim Bakanlığı'ndan alınan yazıdan anlaşıldığından gazetenin yayınlanması cemiyete bağlılığı iktisadi işletme olarak nitelendirmiş ve kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesisi sağlanmıştır. (Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 08.07.1981 gün ve 22104-30 sayılı yazısı)

- Kamu İdare ve müesseselerine ait döner sermaye işletmeleri iktisadi kamu müesseseleri olarak kurumlar vergisi mükellefidir. Ancak, bir okulun döner sermaye işletmesinin, ilim ve fen'i öğrenmek, yaymak ve teşvik etmek maksadıyla faaliyet göstermesi nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin (3) numaralı bendi çerçevesinde kurumlar vergisinden muaf tutulması gerekmektedir. (İstanbul Defterdarlığı'nın 06.11.2003 tarih ve 15604 sayılı muktezası)

#### **4.1.1.1. Okul Atölyeleri**

Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı meslek liseleri ve teknik okulların atölyelerinin, döner sermaye işletmeleri tarafından öğrencilerin teorik bilgilerini pratikte de kullanabilmelerini sağlamak, el becerilerini artırmak, müteşebbislik ruhlarını geliştirilmesine yardımcı olmak gibi eğitime yönelik amaçlar doğrultusunda işletilmesi halinde, söz konusu işletmeler Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4 üncü maddesine göre uyarınca kurumlar vergisinden muaf

olacaktır. Anılan işletmelerde, eğitim öğretim faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan ürünlerin satılmak suretiyle değerlendirilmesi halinde muafiyetin kaybedilmesi söz konusu olmayacaktır.<sup>173</sup>

İşletme faaliyetlerinde kullanılmak üzere dışarıdan işçi istihdam edilmesi, fason imalat yaptırılması veya ihale yoluyla iş alınması hallerinde ise okul döner sermaye işletmesi nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirileceği tabiidir.<sup>174</sup>

#### **4.1.1.2. Otelcilik ve Turizm Meslek Liseleri Uygulama Otelleri**

Meslek okullarındaki öğrenciler, otelcilik ve turizm ile ilgili olarak öğrendikleri bilgileri, okullarına bağlı uygulama otellerinde veya özel girişimcilere ait otellerde staj yaparak pratiğe dönüştürmektedirler. Stajın, özel girişimcilere ait otellerde yapılıyor olması ile meslek okullarının ait uygulama otelleri bünyesinde yapılıyor olması teorinin pratiğe dönüşmesi açısından temel bir farklılık yaratmayacaktır. Ancak söz konusu faaliyetlerin, bünyesinde eğitim unsurunu da barındırıyor olması faaliyetin iktisadilik vasfını ortadan kaldırmadığı için otel işletmeciliğinin kamu kurumu tarafından icra ediliyor olması muafiyetten yararlanılmasını gerektirmemektedir. Öte yandan, KVK'nun Geçici 2'nci maddesi ve 3 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere, otelcilik ve turizm meslek liselerindeki uygulama otellerinin 01.01.2008 – 31.12.2015 tarihleri arasında elde ettikleri gelirler nedeniyle iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacak, bu dönemlerde söz konusu kuruluşların kurumlar vergisi mükellefiyeti de söz konusu olmayacaktır.<sup>175</sup>

#### **4.1.2. Kamu İdare ve Kuruluşlar Tarafından Genel İnsan ve Hayvan Sağlığını Korumak ve İyileştirmek İçin İşletilen Kuruluşlar**

Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi amacıyla işlettikleri hastane, klinik, dispanser, sanatoryum, huzurevi, çocuk bakımevi, hayvan

---

<sup>173</sup> Abdülkadir Kuştepe, “Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Muafıklar”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı.163 (Nisan, 2013), s.20.

<sup>174</sup> Doğrusöz, s.57.

<sup>175</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.26.



hastanesi ve dispanseri, hayvan bakımevi, veteriner bakteriyoloji seroloji, distofajin kuruluşları ve benzeri kuruluşlar kurumlar vergisinden muaftır.<sup>176</sup>

Örneğin, Sosyal Sigortalar Kurumu Başkanlığı Sağlık İşleri Genel Müdürlüğü'ne bağlı hastanenin insan sağlığını korumak ve tedavi maksadıyla faaliyet gösteresi nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinin (4) numaralı bendi uyarınca kurumlar vergisinden muaf tutulması gerekmektedir.<sup>177</sup>

2547 Sayılı Yüksek öğretim Kanunu'nun 56'nci maddesinin (b) bendinde, üniversitelerin ve ileri teknoloji enstitülerinin genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanacağı, Ek 7'nci maddesinde de, vakıflarca kurulacak yüksek öğretim kurumlarının 56'nci madde de yer alan mali kolaylıklardan, muafiyet ve istisnalardan aynen istifade edecekleri hükmü yer almaktadır. Bu çerçevede, vakıf üniversitelerinin bünyelerinde yer alan ve ücret karşılığında sağlık hizmeti veren sağlık kurumları iktisadi işletme niteliğinde olmakla birlikte, vakıflara ait üniversitelere, Yükseköğretim Kanunu'nun 56'nci maddesi uyarınca genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan muafiyet, istisna ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlandığından, vakıf üniversiteleri bünyesinde faaliyet gösteren sağlık kurumları kurumlar vergisinden muaf olacaktır.<sup>178</sup>

#### **4.1.3. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Sosyal Amaçlarla İşletilen Kuruluşlar**

Kamu idare ve kuruluşları tarafından sosyal amaçlarla işletilen şefkat, rehin ve yardım sandıkları, sosyal yardım kurumları, yoksul aşevleri, ceza ve infaz kurumları ile tutukevlerine ait işyurtları, darülaceze atölyeleri, öğrenci yurtları, pansiyonları ve benzeri kuruluşlar Kurumlar Vergisinden muaftır.<sup>179</sup>

<sup>176</sup> Hamza Koçakoğlu, Uygulamalı Vergi Hukuku, Ankara: Gazi Kitabevi, 2013, s.244.

<sup>177</sup> İstanbul Defterdarlığı'nın 09.04.2004 tarih ve 4734 sayılı muktezası.

<sup>178</sup> Kuştepe, s.21.

<sup>179</sup> Pehlivan, s.262.

#### **4.1.4. Kamu İdare ve Kuruluşları Tarafından Açılan Sergiler, Fuarlar ve Panayırılar**

Kamu idare ve kuruluşları tarafından yetkili idari makamların izni ile açılan yerler ve ulusal veya uluslararası nitelikteki sergiler, fuarlar ve panayırılar KVK'nın 4/1-ç maddesi uyarınca kurumlar vergisinden muaftır. Ancak bu muafiyet, yalnızca anılan kapsamdaki sergi, fuar ve panayırlara ilişkin olup, fuar alanında ticari faaliyet gösteren mükellefleri kapsamamaktadır.<sup>180</sup>

#### **4.1.4. Kreş, Konukevleri ve Askeri Kışlalardaki Kantinler**

Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerine ait olup;

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

Kreş ve konukevleri ile askeri kışlalardaki kantinler. Burada devlete ait her türlü kreş ve konukevi muafiyet kapsamında değildir. Devlete ait olmakla beraber sadece merkezi yönetim kapsamındaki kamu idarelerine bağlı faaliyet gösteren kreş ve konukevleri bu kapsama alınmıştır. Bu idarelere bağlı kantinler muafiyet kapsamına alınmamıştır. Muafiyet kapsamına alınan kantinler kışla içinde bulunan askeri kantinlerdir. Diğer taraftan askeri kantinlerden kışlalarda bulunanlar muafiyetten yararlanırken, kışla dışındaki askeri kantinler (örneğin, ordu evlerindeki kantinler) vergilendirilecektir. Kantinlerin ev ihtiyaçlarının karşılanmadığı ekonomik hacmi de, dışarıya satış yapılmayan dolayısıyla rekabet eşitsizliği yaratmayacak

---

<sup>180</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu, 2.Cilt, s.27.

şekilde faaliyette bulunulan yerler olduğu dikkate alındığında, kışla içinde olsa bile bu kapsam dışında kalan askeri kantinlerin muafiyetten yararlanması mümkün olmayacaktır.<sup>181</sup>

#### **4.1.6. Emekli ve Yardım Sandıkları ve Sosyal Güvenlik Kurumları**

Kanunla kurulan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumları, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muafır.

Anılan muafiyet, özel bir kanunla kurulmuş olan ve üyelerinden topladığı primleri üyelerine emekli aylığı ve diğer sosyal yardımları sağlamak amacıyla kullanan emekli ve yardım sandıkları ile sosyal güvenlik kurumlarına uygulanacaktır.

20.05.2006 tarih ve 26173 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak aynı tarihte yürürlüğe giren 5502 Sayılı Sosyal Güvenlik Kurumu Kanunu’nun geçici 1 inci maddesine göre, T.C.Emekli Sandığı, Bağ-Kur ve Sosyal Sigortalar Kurumu, yürürlük tarihi itibarıyla Sosyal Güvenlik Kurumuna devredildiğinden, anılan Kanuna göre kurulan Sosyal Güvenlik Kurumu da kurumlar vergisinden muaf olacaktır.<sup>182</sup>

#### **4.1.7. Yaptıkları İş ve Hizmet Karşılığı Resim ve Harç Alan Kamu Kuruluşları**

KVK’nun 4/1-f maddesi uyarınca, yaptıkları iş veya hizmet karşılığında resim ve harç alan kamu kuruluşları kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.<sup>183</sup>

---

<sup>181</sup> Doğan Şenyüz, Açıklama ve Yorumlu, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Ankara: Yaklaşım, 2007, s.154.

<sup>182</sup> Doğrusöz, s.61.

<sup>183</sup> Kuştepe, s.23.

#### **4.1.8. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ile Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve 5602 Sayılı Kanunun 3.Maddesinde Tanımlanan İlgili Kurum ve Kuruluşlar**

KVK'nun 4/1-g maddesinde, Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve şans oyunları lisans veya işletim hakkının hasılatın belli oranında hesaplanan pay karşılığında verilmesi halinde bu hakkı devralan kurumlar hariç olmak üzere, 14.03.2007 tarih ve 5602 sayılı Şans Oyunlarını Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanun'un 3'üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar muafiyet kapsamında sayılmıştır.<sup>184</sup>

#### **4.1.9. Darphane, Damga Matbaası Genel Müdürlüğü ile Askeri Fabrika ve Atölyeler**

Kurumlar Vergisi Kanununun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasının (h) bendiyle kuruluş amacına uygun işleri ile sınırlı olmak üzere Darphane ve Damga Matbaası ile askeri fabrika ve atölyeler kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.<sup>185</sup>

#### **4.1.10. İl Özel İdareleri, Belediyeler ve Köyler Tarafından İşletilen Bazı Kuruluşlar**

İl Özel İdareleri, belediyeler ve köyler ile bunların oluşturdukları birlikler veya bunlara bağlı kuruluşlar tarafından işletilen,

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

---

<sup>184</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.28.

<sup>185</sup> VDD, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, s.401.

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

Muafiyet kapsamına giren su işletmelerinden, şebeke suyunun boru hattı ile dağıtımını yapan işletmelerin anlaşılması gerekmekte olup, çeşitli kaplara konularak teslimi yapılan su satışları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.<sup>186</sup>

#### **4.1.11. Köyler veya Köy Birlikleri Tarafından İletilen Bazı İşletmeler**

Köyler veya köy birlikleri tarafından köylünün genel ve ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla işletilen hamam, çamaşırhane, değirmen, soğuk hava deposu ve bağlı oldukları il sınırı içinde faaliyette bulunmaları şartıyla yolcu taşıma işletmeleri ile köylere veya köy birliklerine ait tarım işletmeleri kurumlar vergisinden muaftır (KVK md.4/1-i).<sup>187</sup>

#### **4.1.12. Spor Kulüplerinin İdman ve Spor Faaliyetlerinde Bulunan İktisadi İşletmeler İle Sadece İdman ve Spor Faaliyetinde Bulunan Anonim Şirketler**

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ile özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş spor kulüplerinin idman ve spor faaliyetlerinde bulunan iktisadi işletmeleri ile sadece idman ve spor faaliyetlerinde bulunan anonim şirketler, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (j) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaftır.

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

- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü ve/veya özerk spor federasyonlarına tescil edilmiş olan spor kulüplerine ait olması,

---

<sup>186</sup> Koçakoğlu, s.246.

<sup>187</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.29.

- Faaliyetlerinin sadece idman ve spor faaliyeti olması,

gerekmektedir.<sup>188</sup>

1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nde transfer ve bonservis gelirleri, saha reklam gelirleri, maç bileti satışları, sporcuların formalarına aldıkları reklamlar ile maç yayın hakkının satılması faaliyetlerinin de idman ve spor faaliyeti kapsamında değerlendirileceği açıklamasına yer verilmiştir.

Konuya ilişkin olarak 31 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>189</sup> açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu tebliği de, kanun hükmü ile idman ve spor faaliyetlerinde bulunan şirketlerde sadece anonim şirketleri kurumlar vergisinden muaf tutulduğu belirtilmiştir. Kurulacak olan anonim şirketler, Beden Terbiyesi Teşkilatının yayınlayacağı tüzük ve genelgeler çerçevesinde idman ve spor faaliyetlerinde bulunacaklar, bunun dışında herhangi bir faaliyette bulunmayacaklardır. Bu şartların ihlali halinde, anonim şirketlerin muafiyetten yararlanmaları mümkün olmayacaktır. Ancak, anılan şirketlerin sporcuların formalarına aldıkları reklamlar, idman ve spor faaliyeti çerçevesinde mütalaa edilecektir.

İstanbul Defterdarlığı tarafından verilen 27.06.2003 tarih ve 9802 sayılı mukteza da; idman ve spor faaliyetinde bulunan anonim şirketlerin, stadyum maç hasılatı ve stadyum kira gelirleri, isim hakkı gelirleri, radyo ve televizyon yayın gelirleri, forma ve saha içi reklam gelirleri, sponsorluk gelirleri ile sadece idman ve spor faaliyeti yapanlara ve izleyicilere hizmet vermek üzere spor tesislerinde bulunan büfelerin gelirleri dolayısıyla kurumlar vergisinden muaf tutulması ancak, forma ve diğer spor malzemelerin satışı ve otopark işletilmesi gibi diğer faaliyetlerden elde dıecek gelirlerin vergilendirilmesinin gerektiği belirtilmiştir.<sup>190</sup>

---

<sup>188</sup> Koçakoğlu, s.249.

<sup>189</sup> 03.04.1986 tarih ve 19067 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>190</sup> Gelirler Kontrolörleri Derneği, Tüm Yönleriyle Kurumlar Vergisi Rehberi, İstanbul: Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, 2005, s.30.

#### **4.1.13. Kooperatifler**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4/1-k maddesi ile tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlar altında kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. Söz konusu şartlar ve diğer hususlar aşağıda belirtilmektedir.<sup>191</sup>

##### **4.1.13.1. Muafiyetin Şartları**

Kooperatiflerin Kurumlar Vergisi'nden muaf olabilmeleri için K.V.K.'nın 7/16 maddesinde sayılan, aşağıdaki koşulların ana sözleşmede yer alması ve bu koşullara fiilen uyulmuş olması gerekmektedir.<sup>192</sup>

- Sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması,
- İdare meclisi başkan ve üyelerine kazanç üzerinden hisse verilmemesi,
- İhtiyaç akçelerinin ortaklara dağıtılmaması,
- Münhasıran ortaklarıyla iş görülmesi
- Muafiyet şartlarına fiiliyatta da uyulması
- Faaliyete geçen bir üst birliğe üye olunması.

##### **4.1.13.2. Ortak Dışı İşlemler**

Kooperatifleri esas olarak ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarını sağlamak amacıyla kurulduklarından faaliyetin de normal olarak sadece ortaklarla olması beklenir. Çünkü ortak dışı işlem yapılması muafiyetlerin ana gerekçesi olan rekabet eşitliğine aykırıdır. 1163 sayılı Kooperatifler Kanunu'nda her ne kadar ortak dışı işlemler yasaklanmamış olsa da, kurumlar açısından ortak dışı işlem yapılması muafiyetin ihlali olarak görülmüştür.<sup>193</sup>

---

<sup>191</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.30.

<sup>192</sup> O.Murat Koçtürk, "Türkiye'de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi", Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F.Yönetim ve Ekonomi, Yıl:2006 Cilt:13 Sayı:2, s.123.

<sup>193</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013,2.Cilt, s.31.

#### **4.1.13.2.1. Üretim Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler**

Üretim kooperatiflerinin, ortaklarından aldığı ürünleri, niteliğinde herhangi bir değişiklik yapmadan üçüncü kişilere satmaları ortak dışı işlem sayılmamaktadır. Ortaklardan alınan ürünlerin bir takım işlemlerden geçirdikten sonra niteliği değiştirilmiş olarak üçüncü kişilere satılması ise ortak dışı işlem sayılmaktadır.<sup>194</sup>

#### **4.1.13.2.2. Kredi Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler**

Kredi kooperatiflerinin kendi kaynaklarından veya banka, kredi kuruluşu benzeri üçüncü kişilerden sağladığı fonları, sadece ortaklarına kredi olarak vermesi halinde, bu faaliyetler ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Kredinin, kooperatif ortağı olmayanlara verilmesi ise ortak dışı işlem olarak kabul edilecektir.<sup>195</sup>

#### **4.1.13.2.3. Yapı Kooperatiflerinde Ortak Dışı İşlemler**

Yapı kooperatiflerinin, arsalarını kat karşılığı vererek işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılacaktır. Ancak, KVK'nun 4/1-k maddesinde yer alan parantez içi hüküm uyarınca bu kooperatiflerin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmesi halinde, bu işlem ortak dışı işlem olarak kabul edilmeyecektir.

Yapı kooperatifi tarafından inşa edilen işyeri ve konutlarda yaşayan insanların sosyal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kat karşılığı bu tesislerin inşa ettirilmesi de ortak dışı işlem sayılmayacaktır. Bu tesislerin yapımını müteakip, kooperatif tarafından işletilmesi halinde, işletilmeye başlandığı tarihte muafiyet şartı ihlal edilmiş sayılacaktır.

Kooperatiflerin konut inşa etmek kum, çimento, demir v.b.malzeme satın alması, söz konusu inşaata finansman sağlamak üzere üçüncü kişilerden kredi temin etmesi de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

---

<sup>194</sup> Mercan ve Dündar, s.194-195.

<sup>195</sup> Kuştepe, s.27.



İşyeri ve konut inşa etmek üzere kurulan bir yapı kooperatifinin ortaklarından topladığı paraları değerlendirerek nemalandırması halinde, söz konusu nemaların Gelir Vergisi Kanunu'nun Geçici 67'nci maddesi çerçevesinde vergilendirilmiş olması ve ortaklara dağıtılmayarak kooperatif amaçları doğrultusunda harcanması şartıyla, muafiyet şartları ihlal edilmiş sayılacaktır.

Kooperatife ait taşınmazların, ortaklara veya ortak olmayanlara kiraya verilmesi veya kooperatifin inşa ettiği konut veya işyerlerinin ortaklara dağıtımından sonra elinde kalan işyeri, konut veya arsaların satılması ortak dışı işlem sayılacaktır.

Birçok yapı kooperatifinin ortak sayısına göre ihtiyaçtan fazla olan arsasını müteâhhidlere inşaat karşılığı olarak verdiği görülmektedir. Bu işlem de ortak dışı işlem olarak değerlendirilmelidir.

Kooperatifin amacını gerçekleştirmesinden sonra elinde kalan malzeme, alet ve edevatın satılması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecektir.

Öte yandan, bazı kooperatiflerin ana sözleşmelerinde, “ortakların sosyal, kültürel, ekonomik ihtiyaçlarını karşılamak üzere gerekli tesisleri kurmak, işletmek veya kiraya vermek...” hükmü yer alabilmektedir. Ana sözleşmelerinde söz konusu hüküm olsa dahi fiilen söz konusu tesislerin kurulup bizzat işletilmesi veya kiraya verilmesi ortak dışı işlem olarak değerlendirilecektir.<sup>196</sup>

#### **4.1.13.3. Yapı Kooperatiflerinin Muafiyetinde Özel Şartlar**

Yapı kooperatiflerinde muafiyetten yararlanabilmek için yukarıda belirtilen şartlara ilaveten;

- Kuruluşlarından, yapı inşaatlarının sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işini kısmen veya tamamen üstlenecek gerçek kişilerle

<sup>196</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.31-32.

tüzel kişi temsilcilerine ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'üncü maddesine göre bunlarla ilişkili kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ile işveren ilişkisi bulunan kişilere yer verilmemesi,

- Yapı ruhsatı ile arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına olması

gerekmektedir.

Yapı kooperatiflerinde yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılması mümkün değildir. Ancak, inşaatı üstlenen müteahhit adına düzenlenecek bir yapı ruhsatı, yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanmasını engelleyecektir. Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan dolayısıyla, işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için bu şartlar aranmayacaktır.<sup>197</sup>

#### **4.1.14. Kredi Teminatı Sağlamak Üzere Kurulmuş Olan Kuruluşlar**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 6009 sayılı Kanun'un 43'üncü maddesiyle 01.08.2010 tarihinden itibaren değişen 4/1-1 maddesi uyarınca, yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup, bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları ortaklarına dağıtmaksızın kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran kurumlar, kurumlar vergisinden muafır.

Buna göre, 01.08.2010 tarihinden önce muafiyetten yararlanacak kurumun, küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlama alanında karşılaşılan güçlüklerin giderilmesi amacıyla kurulmuş olması, kuruluş sözleşmelerinde sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulduğu ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdüreceklerinin ve ortaklara kar payı dağıtmayacaklarını açıkça yazılı olması gerekecektir.

---

<sup>197</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.32.

Söz konusu kurumun statüsü, muafiyetten yararlanma açısından önem arz etmemektedir. Bu kurumun, KVK'nun 1'inci maddesinde, yazılı kurumlar arasında yer alması yeterlidir. KVK'nun 4/1-1 maddesinde yer alan muafiyet hükmünden, 01.08.2010 tarihinden sonra yararlanılabilmesi için;

- Kurumun, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile yabancı devletler veya uluslar arası finans kuruluşları arasında imzalanan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde faaliyete bulunmak üzere kurulmuş olması,
- Kurumun elde ettiği kazançların kanuni yükümlülüklerini yerine getirilmesinden sonra kalan tutarının tamamının teminat sorumluluk fonuna eklenmesi,
- Teminat sorumluluk fonunun ortaklara dağıtılmaması,
- Teminat sorumluluk fonunun kedi sağlayan banka ve kuruluşlarda değerlendirilmesi şarttır.

#### **4.1.15. Münhasıran Bilimsel Araştırma ve Geliştirme Faaliyetinde Bulunan Kurum ve Kuruluşlar**

KVK'nun 4/1-m maddesi uyarınca sadece bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmaktadır. Anılan madde hükmüne göre, bunların muafiyetten yararlanmasına ve muafiyetlerinin kaybedilmesine ilişkin şartlar Maliye Bakanlığı'nca belirlenecektir.<sup>198</sup>

278 sayılı Kanun'la kurulan Türkiye Bilimsel ve Teknoloji Araştırma Kurumu (TUBİTAK), bu muafiyetten yararlanan kurum ve kuruluşlara örnek teşkil etmektedir.<sup>199</sup>

---

<sup>198</sup> Kuştepe, s.30.

<sup>199</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.33.

#### **4.1.16. Organize Sanayi Bölgeleri ile Küçük Sanayi Sitelerine Ait İktisadi İşletmeler**

Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin alt yapılarını hazırlamak ve buralarda faaliyette bulunanların; arsa, elektrik, gaz, buhar ve su gibi ortak ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kamu kurumları ve kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları ile gerçek ve tüzel kişilerce birlikte oluşturulan ve kazancının tamamını bu yerlerin ortak ihtiyaçlarının karşılanmasından kullanan iktisadi işletmeler kurumlar vergisinden muaftır (KVK md. 4/1-n).<sup>200</sup>

#### **4.1.17. Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Ajansı**

18.05.2012 tarihli ve 28296 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6303 sayılı Kanunun 9’uncu maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 79’uncu madde hükmü uyarınca; Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanuna göre kurulan Ajansa yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirden, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.<sup>201</sup>

#### **4.1.18. EXPO 2016 Antalya Ajansı**

10.11.2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 31.10.2012 tarih ve 6358 sayılı EXPO 2016 Antalya Kanunu’yla 2016 yılında Antalya’da yapılacak olan çiçek ve çocuk temalı Tescilli Evrensel Botanik Sergisinin etkinliklerinin planlanması, düzenlenmesi ve yönetilmesi ile ilgili usul ve esaslar belirlenmiştir.

Mezkür Kanun’un 20’nci maddesi ile KVK’nun Geçici 2’nci maddesine eklenen ikinci fıkra ile tasfiye edildiği tarihe kadar EXPO 2016 Antalya Ajansının görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerinden elde ettiği gelirleri dolayısıyla iktisadi işletme oluşmuş sayılmayacağı ve bu

---

<sup>200</sup> A.Murat Yıldız, Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara: Türmob Yayınları, 2013, s.29.

<sup>201</sup> Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt, s.226.

dönemlerde kurumlar vergisi mükellefiyetinin söz konusu olmayacağı hüküm altına alınmıştır.<sup>202</sup>

#### **4.1.19. Şarta Bağlı Muafiyetin Kaybedilmesi Veya Kazanılması**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesi hükmüne göre şarta bağlı muafiyet tanınan kurum ve kuruluşların, yıl içinde muafiyet şartlarını kaybetmeleri veya yıl içinde muafiyet şartlarını kazanmaları halinde, kurumlar vergisine tabi olacakları ya da kurumlar vergisinden muaf olacakları tarih önem arz eder. Bu konular aşağıdaki bölümlerde açıklanmıştır.<sup>203</sup>

##### **4.1.19.1. Muafiyet Şartının Yıl İçinde Kaybedilmesi**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4'üncü maddesinde belirtilen muafiyet şartından yararlanmakta olan bir kurum veya kuruluşun; yıl içinde muafiyet şartlarından birini ihlal etmesi halinde, o kurum veya kuruluşun muafiyet şartının ihlal edildiği tarihten itibaren kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi ve vergilendirilmesi gerekir.<sup>204</sup>

##### **4.1.19.2. Muafiyet Şartının Yıl İçinde Kazanılması**

Kurumlar Vergisine tabi olan bir kurum veya kuruluşun KVK'nun 4'üncü maddesinde belirtilen muafiyetten yararlanma şartlarını yıl içinde kazanması durumunda, bu kurum veya kuruluşun muafiyet şartlarını kazanıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren, kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanması gerekir.<sup>205</sup>

---

<sup>202</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.34.

<sup>203</sup> Ali Uysal, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, 2.Baskı, Ankara: 2008, s.169.

<sup>204</sup> Uysal, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, s.170.

<sup>205</sup> Uysal, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, s.170.

## 4.2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YER ALAN İSTİSNALAR

### 4.2.1.Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar

#### 4.2.1.1. İştirak Kazançları İstisnası

##### 4.2.1.1.1. İstisnanın Mahiyeti

KVK'nın 5. maddesinin 1-a bendine göre;<sup>206</sup>

a) Kurumların; (6322 sayılı Kanun'un 34. maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 01.01.2013)

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkânı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları

kurumlar vergisinden istisnadır.

Diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kar payları bu istisnadan yararlanamaz.<sup>207</sup>

---

<sup>206</sup> Ahmet Korkmaz, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yurtiçi/yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası ve Muhasebeleştirilmesi”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı.242 (Şubat,2013), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17097&arananKey=AHMET%20KORKMAZ>, .(Erişim Tarihi:07.10.2013).

<sup>207</sup> M.Emin Akyol, “Gelir ve Kurumlar Vergisinde 2013 Yılından İtibaren Uygulanacak Yeni Hükümler ”, Yaklaşım Dergisi, Sayı.241 (Ocak,2013), s.65.

#### 4.2.1.1.2. İstisnanın Uygulama Şartları

Serbest bölgelerde gümrük ve kambiyo mevzuatı uygulanmamakla beraber, vergi mevzuatı açısından serbest bölgeler ‘‘Türkiye İçinde’’ kabul ediliyor. Bu nedenle, serbest bölgede kurulu bir kurumdan elde edilen temettü gelirleri de istisna olarak değerlendiriliyor.<sup>208</sup>

Dar mükellef bir kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kar payı alan kurumlar ise bu bent ile düzenlenen iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaklardır.<sup>209</sup>

#### 4.2.1.1.3. İstisnanın Genel Özellikleri

İstisnanın genel özellikleri şunlardır;<sup>210</sup>

a) Yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayesine iştirak edilmesi ve kâr payı alınması gerekir.

b) Kâr payını elde eden tam veya dar mükellef tüm kurumlar istisnadan yararlanır.

c) Dar mükellef bir kurumdan kâr payı alanlar iştirak kazançları istisnasından yararlanamazlar.

ç) İştirak kazancının; vergilendirilmiş, vergiden istisna edilmiş, kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisine tabi tutulmuş olması istisna uygulamasına engel teşkil etmez.

---

<sup>208</sup> Ernst & Young, 100 Soruda Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlar Rehberi, s.3.  
<http://www.vergidegundem.com/files/100sorudKVistisna2008.pdf> (Erişim Tarihi:07.10.2013).

<sup>209</sup> Koçakoğlu, s.254.

<sup>210</sup> Cem Arslan, 2012 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi (E-Beyanname) Düzenleme Rehberi, Türmob Yayınları-445, 2013,s.74-75.

d) Bu istisna mülga 5422 sayılı Kanunda da yer almaktaydı. Ancak eski Kanun maddesinin lafzında, kurucu senetleri ile diğer intifa senetleri ifadesine yer verilmemiş ancak uygulamada bu senetlerden elde edilen kazançlar da vergiden istisna edilmiştir. 5520 sayılı Kanunun lafzında ise “kurucu senetleri ile diğer intifa senetleri” ifadesine yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmıştır.

e) GVK'nın 75/3 maddesine göre, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları da menkul sermaye iradidir. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanır.

f) İstisna uygulamasında, iştirak edilen tam mükellef kurum hisselerine hangi oranda sahip olduğunun veya bu kuruma belli bir süreyle iştirak edilmesinin önemi yoktur. Buna göre, istisnaya tabi olmanın şartları arasında süre veya oran sınırlaması bulunmamaktadır.

g) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç olmak üzere diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.

h) İştirak kazancı vergiye tabi olmadığından, tam mükellef kurumlar ile Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilcisi aracılığıyla kazanç elde eden dar mükellef kurumların elde ettiği iştirak kazançları üzerinden tevkifat yapılmaz.

#### **4.2.1.1.4. İstisna İle İlgili Özellik Arz Eden Durumlar**

##### **4.2.1.1.4.1. İştirak Edilen Kurumun, Vergiden Muaf Olması Halinde İstisna Uygulaması**

İştirak edilen kurumun vergiden muaf olması halinde ise, bu kurumca ödenen kurumlar vergisi bulunmadığından vergi mükerrerliği de söz konusu olmayacaktır. Bu nedenle, kurumlar vergisinden muaf olan iştirak edilen kurumdaki alınan iştirak kazancının KVK'nun 5/1-a maddesindeki iştirak kazançları istisnasından yararlanmaması gerekir. Yani, vergiden



muaf tutulmuş bulunan yavru kurumdan alınan iştirak kazancının iştirak edilen kurumca vergi matrahına dahil edilerek vergilendirilmesi lazımdır. Zira, bu kazancın vergilendirilmemesi durumunda, yavru kurum için tanınmış olan muafiyet hükmünün, iştirak edilen kuruma kadar uzatılması anlamı çıkacaktır. Böyle bir durumun ise, ana kurum açısından kabul edilmesi mümkün değildir.<sup>211</sup>

#### **4.2.1.1.4.2. İştirak Edilen Kurumu, Kurumlar Vergisinden İstisna Olan Kazancının Bulunması Halinde İstisna Uygulaması**

İştirak edilen ve kazanç dağıtan yavru kurumun elde ettiği kurum kazancı içerisinde; her türlü vergi ve resimden muaf olan Devlet tahvil faizi, yatırım indirimi fonu, dış navlun hasılatı, iştirak kazançları istisnasından yararlanan kazanç kısmı ve bunlara benzer nitelikte kazanç kısmı bulunabilir. Bu kazancın yavru kurumdan iştirak kazancı alan kurum açısından, elde edilen bu kazançlar KVK'nun 5/1-a maddesinde belirtilen iştirak kazançları istisnasından yararlanır.

Çünkü kurumlar tarafından elde edilen kazançlar son aşamada gerçek kişi ortaklara intikal eder. Hal böyle olunca kurumlar vergisinden istisna edilmiş bu nevi kazançların, doğrudan yavru kurum tarafından elde edilip ortaklarına dağıtılması ile iştirak ilişkisi nedeniyle araya giren bir veya birden fazla kurum aracılığı ile gerçek kişi ortaklara dağıtılması arasında vergi yükü bakımından bir fark olmaması gerekir. Zira iştirak kazançları istisnasının konulmasındaki esas amaç da budur. Yani, sonuçta gerçek kişi ortaklara intikal edecek olan kurum kazancının, birden fazla kurumda vergilendirilmesini önlemektir.<sup>212</sup>

#### **4.2.1.1.4.3. İştirak Eden Kurumun Sermayeye İştirak Oranı ve Süresi**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-a maddesi hükmü ile düzenlenmiş olan “İştirak kazançları istisnası”ndan yararlanabilmesi için; iştirak eden kurumun, yavru kurumun sermayesine belli bir oranda (%10-15 gibi) katılması veya ana kurumun, iştirak edilen

<sup>211</sup> Uysal, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, s.180.

<sup>212</sup> Uysal, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, s.180-181.

kurumun hisselerine belli bir süre önceden (1 yıl, 2 yıl önce) sahip olmasına ilişkin, herhangi bir şart yoktur.<sup>213</sup>

#### **4.2.1.1.4.4. İştirak Edilen Kurumca Dağıtılan Hazırlık Devresi Faizleri**

Yavru kurumun, kuruluş yıllarında ortaklarına dağıttığı hazırlık devresi faizleri veya sonradan örtülü sermaye üzerinden dağıttığı faizler ya da transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç olarak dağıttığı kazançlar, iştirak edilen kurumun vergi matrahına ilave edilir ve vergilendirilir. Kazancı alan yani iştirak eden kurum bakımından, bu durum kar dağıtımı sayılır ve KVK'un 5/1-a maddesi hükmünde belirtilen istisna hükmünden faydalanır. Yani, İştirak kazançları istisnasından yararlanması gerekir.<sup>214</sup>

#### **4.2.1.1.4.5. İştirak Edilen Kurumun, Tasfiyesi Sonucunda Dağıtılan Kazançlar**

İştirak edilen yavru kurumu tasfiye edilmesi ve tasfiye artığının ortaklara dağıtılması durumuna, yavru kurumdan bu nev'i kazanç elde eden ana kurumun aldığı bu kazanç KVK'nun 5/1-a maddesinde belirtilen iştirak kazançları istisnasından faydalanması gerekir. Yani, yavru kurumun tasfiyesi sonucunda alınan kar payı, ana kurum bünyesinde vergilendirilmez.<sup>215</sup>

#### **4.2.1.1.4.6. Kooperatiflerin Dağıttıkları Faiz Ödemeleri**

Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemler sonucunda oluşan müspet gelir-gider farkının dağıtılması durumunda; gelir-gider farkının %50 si ortaklara risturn olarak dağıtılır ve bu farkın %10'u da yedek akçe olarak ayrılır. Kalan bakiye ise ortakların sermaye paylarına göre Devlet Tahvillerine verilen en yüksek faiz haddini geçmemek şartı ile dağıtılabilir.

---

<sup>213</sup> Uysal, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, s.184.

<sup>214</sup> Uysal, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, s.185.

<sup>215</sup> Uysal, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, s.185.

İşte, tam mükellefiyete tabi bulunan kooperatiflerin ortaklarına bu şekilde dağıtılan faiz ödemeleri, bu faizi alan kooperatif ortağı kurumlar bakımından, iştirak kazancı sayılır ve KVK'nun 5/1-a maddesinde belirtilen istisna hükmünden faydalanır.<sup>216</sup>

#### **4.2.1.1.4.7. İştirak Hissesi Alımına İlişkin Olarak Yapılan Giderlerin Kurum Kazancının Tespitinde Gider Olarak Dikkate Alınıp Alınamayacağı**

KVK'nun 5'inci maddesinin (3) numaralı fıkrasında, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

Bu durumda, iştirak hissesi satın alabilmek amacıyla kullanılan krediler için ödenen faiz, kur farkı vb. giderlerin kurum kazancından indirilebilmesi 01.01.2006 tarihinden itibaren mümkün olabilecektir. Kurum kazancından indirileceği belirtilen giderlerin sadece iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri olduğuna dikkat etmek gerekmektedir.<sup>217</sup>

Konuya ilişkin olarak verilen özelge şu şekildedir.<sup>218</sup>

“..... Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizce, tam mükellef bir tüzel kişiliğin hisselerinin alımının dövize endeksli kredi ile finanse edilmesi nedeniyle, söz konusu özel hesap döneminin sonunda ve takip eden dönemlerde, dövize endeksli kredilerden kaynaklanan kur farkı giderleri ve kredi faizlerinin maliyete elenmeyip ilgili oldukları dönemlerde dönem giderlerine intikal ettirilmesi gerekmektedir.”

<sup>216</sup> Uysal, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, s.185.

<sup>217</sup> Tekin ve Kartaloğlu, s.116-117.

<sup>218</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-6-7257-19047 sayılı özelgesi.

## **4.2.1.2. Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası**

### **4.2.1.2.1. İstisnanın Mahiyeti**

KVK m.5/1-b hükmüne göre, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.<sup>219</sup>

### **4.2.1.2.2. Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnasından Yararlanmak İçin Bulunması Gereken Şartlar**

- a) İştirak Edilen Yabancı Kurumun, Kanuni ve İş Merkezinin Türkiye’de Bulunmaması

Kanuni veya iş merkezlerinden birinin dahi Türkiye’de bulunması istisnadan faydalanmaya engel oluşturmaktadır. İstisnadan faydalanmak için, anonim veya limited şirketin hem kanuni hem de iş merkezinin yurt dışında bulunması gerekmektedir.<sup>220</sup>

- b) İştirak Edilen Yabancı Kurumun, Anonim veya Limited Şirket Mahiyetinde Bir Şirket Olması

Kurumlar vergisi mükelleflerinin yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmeleri için, sermayesine katıldıkları yabancı kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir şirket olması gerekir.

Anonim veya limited şirket mahiyetinde olmayan, diğer yabancı şirket veya kurumların sermayesine iştirak edilmesi sonucu elde edilen iştirak kazançlarının KVK’nun 5/1-b maddesi hükmünde belirtilen “Yurt Dışı İştirak Kazançları istisnası”ndan yararlanması söz konusu

---

<sup>219</sup> Nihat Edizdoğan ve Diğerleri, Türk Vergi sistemi, Yeniden Düzenlenmiş 3.Baskı, Bursa: Ekin, 2007, s.170.

<sup>220</sup> Aydın Koca, “Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı.163 (Nisan, 2013), s.35.

olamaz. Çünkü iştirak kazancının elde edildiği kurumun, mutlak surette anonim veya limited şirket mahiyetinde bir şirket olması gerekmektedir.<sup>221</sup>

Yasa hükmü, doğrudan herhangi bir işletmeden elde edilen kazancı değil, hukuki açıdan iki ayrı nitelikte kurulan ve her alanda faaliyet gösteren sermaye şirketlerinden gelen kazançları istisnadan faydalandırmaktadır.

Diğer deyişle, yurt dışında bulunan ve iştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket statüsünde olmaları gerekmektedir.<sup>222</sup>

c) Yabancı Kurumun Sermayesine, En Az Bir Yıl Süreyle ve %10 veya Daha Fazla Oranda İştirak Edilmiş Olması

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanmak için iştirak payını elde tutan kurumun yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az '10'una sahip olması ve kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması gerekmektedir.

Buradaki "bir yıllık süre" den kasıt, bir takvim yılı değil, geriye doğru 365 günlük süredir.<sup>223</sup>

% 10 iştirak oranının, kazancın elde edildiği tarihten geriye doğru kesintisiz olarak bir yıl süreyle devam ettirilmiş olması da şarttır. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.<sup>224</sup>

---

<sup>221</sup> Uysal, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, s.188.

<sup>222</sup> Yakup Tokat, "Yurt Dışı İktisadi Faaliyetlerinden Elde Edilen İştirak Kazancı İstisnası", Yaklaşım Dergisi, Sayı.221 (Mayıs,2011), s.72-73.

<sup>223</sup> Nuri Eranil, "Yurt Dışı İştirak Kazanları İstisnası", Vergi Raporu Dergisi, Sayı.101 (Şubat,2008), s.28-29.

<sup>224</sup> Volkan Aksoyoğlu, "Kurumlar Matrahının Tespitinde Vergiden İstisna Edilen Kazançlar", E-Yaklaşım, Sayı. 208 (Nisan,2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11212&arananKey=VOLKAN%20AKSOYO%20C4%9ELU>, (07.10.2013).

d) İştirak Edilen Yabancı Kurumca Dağıtılan İştirak Kazancının, En Az %15 Oranında Kurumlar Vergisi Benzeri Bir Vergi Yükü Taşınması

İştirak kazançlarının, kar payı dağıtımına konu olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere doğduğu ülke kanunları uyarınca en az yüzde 15 oranında Gelir ve Kurumlar vergisi benzeri bir yükü taşınması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması gerekmektedir.<sup>225</sup>

e) Yabancı Kurumun Sermayesine Katılma Sonucu Elde Edilen İştirak Kazancının, Elde Edildiği Döneme Ait Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi Gereken Tarihe Kadar, Türkiye’ye Transfer Edilmiş Olması

İştirak kazançlarının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye’ye transfer edilmeyen kısmı istisnadan yararlanamayacaktır. Türkiye’ye bu süre içinde transfer edilmeyen yurt dışı iştirak kazançları, daha sonraki yıllarda Türkiye’ye transfer edilse dahi anılan istisnadan yararlanamayacaktır.<sup>226</sup>

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

---

<sup>225</sup> Mehmet Tahir Ufuk, “Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası”, Vergi Dünyası, Sayı.354 (Şubat,2011), s.22.

<sup>226</sup> Serbülent Bayrak, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Mevzuatı, Ankara: Yargı, 2008, s.127.

İştirak kazancı, dağıtıldığı dönemde elde edilmiş sayılacağından, transfer tarihinde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları istisna tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.<sup>227</sup>

f) Yurt Dışında İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetleri Yapılabilmesi İçin, İlgili Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda İstisna Uygulanmaz

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için, ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmesinde belirtilmesi ve fiilen de bu amaç dışında bir faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen iştirak kazançları için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.<sup>228</sup>

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır. İştirak oranı %10'dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekle birlikte vergi yükü şartını gerçekleştirmediği durumlarda istisnadan yararlanabilmesi mümkün değildir.<sup>229</sup>

#### **4.2.1.2.3. Yurt Dışı İştirak Kazancının Taşınması Gereken Vergi Yükünün Hesaplanması**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-b/3 maddesinde belirtilen ve yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmenin bir koşulu olarak aranılan; vergi yükünün nasıl belirleneceği, aynı maddenin 4'üncü alt bendinin son paragrafında ve madde gerekçesinde aşağıda belirtildiği gibi açıklanmıştır.

“Vergi yükü; iştirak edilen yabancı kurumun kanuni ve iş merkezinin bulunduğu ülkede, ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergilerde dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde

---

<sup>227</sup> Tokat, s.72.

<sup>228</sup> Elif Cenkeri, “Kontrol Edilen Yabancı Kurumları Vergilendirilmesi” (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Doktora Tezi 2011), s.227.

<sup>229</sup> Koçakoğlu, s.256.

elde edilen dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına ortalanması suretiyle tespit edilir.’’

Ayrıca, bulunduğu ülke mevzuatına göre vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderler, fiilen yapılmış olduğundan ve dağıtılması mümkün bulunmadığından, dağıtılabilir kurum kazancının ilave edilmemesi gerekir (KVK. 1 no.lu GT.5.2.1.5.Bölüm)

Bu duruma göre vergi yükü = (Tahakkuk Eden Kurumlar Vergisi Benzeri Vergiler Toplamı) / (Dağıtılabilir Kazanç) + Tahakkuk Eden Kurumlar Vergisi Benzeri Vergiler Toplamı) olacaktır.

Yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kar payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergilerin dikkate alınacağı belirtilmiş olduğundan, vergi yükünün hesaplanması sırasında iştirak edilen yabancı kurumu bulunduğu ülke de, kendi kazançları üzerinden tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin nazara alınması gerekir. Söz konusu kurumun başka ülkelerde ödediği veya kurum kazancının dolaylı olarak Türkiye’ye transferinde ödenen vergilerin, vergi yükünün hesaplanmasında dikkate alınması söz konusu değildir (KVK.1 No.lu GT.Bölüm 5.2.1.5.).<sup>230</sup>

Esasen yurt dışı iştirak kazancı istisnası, bu haliyle yurtdışına sermaye transferini teşvik eder niteliktedir. Gerçi istisnadan yararlanma koşulu olarak kazancın Türkiye’ye transferinin zorunlu olduğu öngörülmüş ise de yukarıda açıklandığı gibi bu şartın uygulamada takibi mümkün değildir. Kaldı ki, Türk Parası Kıymeti Koruma Hakkında 32 Sayılı Karara göre, Türkiye’den yurtdışına sermaye transferi serbestleştirilmiştir. Yani yurda getirilen Kazancın tekrar yurtdışına transfer edilmesine engel bir durum da yoktur. Bu itibarla istisna zorunluluğunu yerine getirmek için Türkiye’ye getirilen paranın tekrar yurt dışına transfer edilmesi mümkündür.<sup>231</sup>

<sup>230</sup> Uysal, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, s.191-192.

<sup>231</sup> Gürol Ürel, Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması, Ankara: Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2009, s.91.



#### **4.2.1.3. Yurtdışındaki İnşaat İşlerini Yapabilmesi İçin İlgili Ülke Mevzuatına Göre Ayrı Bir Şirket Kurulmasının Zorunlu Olduğu Durumlarda Uygulama**

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

Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre kurulan şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır. Bu şartları taşımayan veya başka faaliyet konularıyla da uğraşan şirketlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.<sup>232</sup>

#### **4.2.1.4. Tam Mükellef Anonim Şirketlerin Yurtdışı İştirak Hisseleri Satış Kazancı İstisnası**

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile kazancın elde edildiği tarih itibariyle aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, kanuni veya " Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkartılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.<sup>233</sup>

Tam mükellef anonim şirketlerin bu istisnadan yararlanabilmeleri için bazı ilave şartların da birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu şartlar şunlardır:<sup>234</sup>

<sup>232</sup> Dündar, Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenleme Rehberi, 2010, s.34.

<sup>233</sup> Doğrusöz, s.96.

<sup>234</sup> Habil İşler, 'Türkiye'de Sermaye Şirketleri Üzerindeki Kurumlar Vergisi Yüğü ve OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması, (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010), s.104.

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

#### 4.2.1.5. Emisyon Primleri İstisnası

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) “İstisnalar” başlıklı 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ile “anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermaye artırdıklarında sırada çıkardıkları payları itibari değer üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar” kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. Ancak, söz konusu istisna hükmü, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkartılmasından sağlanan kazançları kapsamamaktadır.

Maliye Bakanlığı’nca 1 seri no’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nin (MSUGT) özkaynaklara ilişkin “5” numaralı bilanço ilkelerine göre, “Özkaynaklar, ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş yıl karları (zararları) ve dönem net karı (zararı)ndan oluşur. Kar yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıkla, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen karların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılmaz.”<sup>235</sup>

---

<sup>235</sup>Yavuz Akbulak, “Anonim Şirketler Emisyon Primleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.290 ( Kasım,2012, s.197.

TTK'nın 347'nci maddesi hükmüyle sermaye yedeği hüviyetinde olan emisyon primi kazancı, gelir hesaplarıyla ilişkilendirilmeksizin doğrudan bilanço kalemi olan 520-Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabında izlenmektedir.<sup>236</sup>

Öte yandan, emisyon primleri kurumlar vergisi uygulamasında, kurum kazancının bir unsurudur. Hal böyle olunca, emisyon primlerinin ticari bilanço karına eklenmeksizin, doğrudan istisna olarak kurum kazancından düşülmesi kurumlar vergisi matrahının eksik hesaplanmasına yol açacaktır. Bu nedenle emisyon primlerinin, bir taraftan ticari bilanço karına eklemesi suretiyle mali kara ulaşılması, diğer taraftan da istisnalar arasında gösterilerek kurumlar vergisi matrahından düşülmesi gerekir. Emisyon primi kazanç istisnası, kurumlar vergisi beyannamesinin "Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna ve İndirimler" tablosunda yer alan "Emisyon Primi Kazancı (K.V.K. Mad.5/1-ç)" satırında gösterilerek kurum kazancından düşülecektir.<sup>237</sup>

#### **4.2.1.6. Türkiye'de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin istisna**

##### **4.2.1.6.1. İstisna Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar**

Yatırım fon ve ortaklıklarının elde etmiş oldukları kazançların kurumlar vergisinden istisna olmasına ilişkin yasal düzenleme KVK.'nun 5/1-d maddesinde yapılmıştır.

Söz konusu maddeye göre, istisnadan Türkiye'de kurulu;

- Menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

- Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları,

---

<sup>236</sup> İlyas Meri ve Cihan Deligöz, "Emisyon Primi Kazancı İstisnası", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.385 Eylül, 2013, s.108.

<sup>237</sup> Vural, s.56.

- Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları,
- Emeklilik yatırım fonlarının kazançları,
- Konut finansmanı fonları ile varlık finansman fonlarının kazançları.

Belirtilen yatırım fon ve ortaklıkları dışında kalan yatırım fon ve ortaklıklarının (örneğin döviz yatırım fonu) KVK.'nın 5.maddesinde anılan istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Yine ilgili maddeye göre, istisna Türkiye'de kurulu yatırım fon ve ortaklıklarına tanınmıştır. Yatırım fon ve ortaklıklarının Türkiye'de kurulu olması ile kastedilen, bunların tam mükellef statüsünde kurulmuş olmalarıdır. Bu itibarla dar mükellef yatırım fon ve ortaklıklarının istisnadan yararlanmaları mümkün değildir.

Öte yandan, istisnadan yararlanabilmesi için, ilgili fon ve ortaklıkların SPK mevzuatına uygun olarak kurulmuş olması ve ilgili mevzuattaki özel şartları sağlamış olması gerekir.<sup>238</sup>

İstisna uygulaması açısından yatırım fon ve ortaklığının elde etmiş olduğu kazancın bağlı bulunduğu faaliyetin türü önem arz etmektedir. Şöyle ki; menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının hesap dönemi içinde elde ettikleri kazançlardan sadece portföy işletmeciliğinden elde edilen kısmı için anılan istisnadan yararlanabilecek iken, girişim sermayesi ve gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıkları, emeklilik yatırım fonları, konut finansman fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançlarının tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Ayrıca, 1 Seri No.lu KVK.Genel Tebliği'ne göre, portföyü Türkiye'de kurul borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançlarına istisna uygulanabilmesi için, fon portföyünün en az %51'inin devamlı olarak Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli

---

<sup>238</sup> Ürel, s.101-102.

madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırılmış olması gerekmektedir.<sup>239</sup>

Bu istisna ile sermaye piyasasında belirli koşullar altında faaliyet gösteren kurumlardan yatırım fonları ve yatırım ortaklıklarının kazançlarının vergi dışında bırakılması suretiyle sermaye piyasasının teşvik edilmesi ve güçlendirilmesi amaçlanmaktadır.<sup>240</sup>

#### **4.2.1.6.2. İstisna Kazanç Üzerinden Fon ve Ortaklık Bünyesinde Yapılacak Stopaj**

KVK'nun 15/3. maddesine göre, yatırım fon ve ortaklıkları kendi kazançları üzerinden dağıtılsın veya dağıtılsın, ilk olarak bünyede %15 oranında vergi kesintisi yapacaklardır. Ancak ilgili maddeye göre emeklilik yatırım fonlarının kazançları vergi kesintisine tabi bulunmamaktadır. Bu itibarla emeklilik yatırım fonları hem kurumlar vergisine hem de stopaj uygulamasına tabi bulunmamaktadır.

Yine aynı maddeye göre, yapılan kesinti, kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği döneme ait muhtasar beyanname ile beyan edilecek ve aynı sürede ödenecektir.<sup>241</sup>

GVK'nun Geçici 67/8. maddesi uyarınca, SPK'na göre menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıkları, konut finansman fonları, borsa yatırım fonları ve varlık finansman fonlarının kurumlar vergisinden istisna edilmiş olan portföy kazançları, dağıtılsın veya dağıtılsın vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. Bu kazançlar üzerinden GVK ve KVK uyarınca ayrıca bir tevifat yapılmayacaktır. Bu husus GVK'nun Geçici 67. maddesine özel olarak düzenlenmiştir. Bu itibarla SPK'na göre Türkiye'de kurulan fon ve ortaklıkların kazançları; KVK hükümlerine göre değil, GVK'nun geçici 67. maddesi hükmüne göre stopaja tabi tutulacaktır.

Menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının vergilendirilmesine ilişkin olarak 2006/10731 sayılı BKK ile 257 ve 258 Seri No.lu GVK.Genel Tebliği yayımlanmıştır. Buna göre, bu fon ve ortaklıkların kazançları 01.01.2006 tarihinden, 23.07.2006 tarihine kadar %15, 23.07.2006

---

<sup>239</sup> Ürel, s.103.

<sup>240</sup> Doğan Şenyüz, En Son Değişikliklere Göre Türk Vergi Sistemi, 12.Baskı, Ankara: Yaklaşım, 2005, s.374.

<sup>241</sup> Ürel, s.104.

tarihinden 01.10.2006 tarihine kadar %10, bu tarihten itibaren ise sıfır oranda stopaja tabi tutulacaktır. Stopaj uygulaması yukarıda belirtilen tarihler itibariyle hesaplanan kıst dönem kazançlarına uygulanacaktır.<sup>242</sup>

#### 4.2.1.6.3. Yatırım Fon ve Ortaklıkları İçin Bünyede Yapılacak Stopaj Oranı

Yukarıda açıklandığı gibi, yatırım fon ve ortaklıkları için bünyede KVK'nun 15, GVK'nu 94/6 ve GVK'nun Geçici 67/8 maddelerine göre stopaj yapılacak olup, bu konuya ilişkin oranlar aşağıdaki gibidir.<sup>243</sup>

İlgili Madde	Açıklama	Oran (%)
GVK.Geçici 67/8	Sermaye Piyasası Kanunlarına göre kurulan menkul kıymet yatırım fonları (borsa yatırım fonları ile konut finansman fonları ve varlık finansman fonları dahil) ile menkul kıymet yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları,  -Borsa yatırım fonları ile konut finansmanı fonları ve varlık finansman fonları için	0

<sup>242</sup> Ürel, s.105.

<sup>243</sup> Ürel, s.106.

	-Bunların dışında kalanlar için	
KVK 15-3	Gayrimenkul yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları	0
KVK 15-3	Girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının kazançları	0
KVK 15-3	Emeklilik yatırım fonları kazançları	İstisna
KVK 15-3	Altın ve kıymetli madene dayalı yatırım fon ve ortaklıkları	15

#### **4.2.1.6.4. Menkul Kıymet Yatırım Fon ve Ortaklıklarından Sağlanan Kar Paylarında Vergi Tevkifatı**

Esas itibariyle menkul kıymet yatırım fon ve ortaklıklarının katılımcılarına sağladıkları kazanç GVK.'nun 75/1.maddesi kapsamında kâr payı hükmündedir.

Konuya ilişkin olarak GVK'nun geçici 67. maddesinde özel düzenleme yapılmış ve 258 seri no.lu GVKGT.'de belirtildiği gibi, menkul kıymetler yatırım fonunun ve katılma

belgelerinin ilgili fona iadesi ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının hisse senedi alım-satım kazançları üzerinden %10 oranında vergi tevkifatı öngörülmüştür. Bu gelirlere elde eden tarafından beyan edilmesi halinde, yukarıdaki şekilde yapılan tevkifatın beyanname üzerinde hesaplanan vergiden mahsup edilebileceği tabidir.<sup>244</sup>

#### **4.2.1.6.5. Yatırım Fonları ve Ortaklıklarının Gelirleri Üzerinden Ödenen Vergilerin Mahsubu**

Yatırım fon ve ortaklıkları kurumlar vergisinden istisna kazançları elde ettikleri sırada, KVK'nun 15. maddesine veya GVK'nun geçici 67. maddesi uyarınca, gelirleri üzerinden kesilen vergileri, Kanununun 15/3.maddesine göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edebileceklerdir. Bu husus KVK'nun 34/8.maddesinde düzenlenmiştir. Ancak, söz konusu vergi mahsubunun yapılabilmesi için kesilen vergilerin vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olması şarttır.

Beyanname üzerinden vergi mahsubunun yapılmasından sonra, mahsup edilemeyen bir vergi tutarı kalması halinde, söz konusu vergi kesintisi mükellefin başvurusu üzerine yukarıda açıklanan genel esaslar çerçevesinde red ve iade edilecektir.

Hemen belirtelim ki; yukarıda açıklandığı gibi, genel olarak yatırım fon ve ortaklıklarının istisna kazancı üzerinden KVK'nun 15/3. maddesine göre sıfır oranda vergi tevkifatı yapılmaktadır. Dolayısıyla KVK'nun 15/3. maddesine göre hesaplanan bir vergi olmadığından bu fon ve ortaklıkları üzerinden yıl içinde kesilmiş bulunan vergiler, fon ve ortaklığa iade edilecektir.<sup>245</sup>

---

<sup>244</sup> Ürel, s.107.

<sup>245</sup> Ürel, s.107.



#### **4.2.1.7. Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri ile Rüçhan Hakları Satış Kazancı İstisnası**

##### **4.2.1.7.1.1 İstisnanın Mahiyeti**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun ilgili bent hükmü aşağıdaki gibidir.<sup>246</sup>

“e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların % 75'lik kısmı.

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. (Taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık 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.)

İstisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında 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 ziyai uğramış sayılır. Aynı süre içinde işletmenin tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) halinde de bu hüküm uygulanır.

---

<sup>246</sup> Yıldız, Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2013, s.37-38.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle itibarî değeriyle elde edilen hisse senetlerinin elde edilme tarihi olarak, sahip olunan eski hisse senetlerinin elde edilme tarihi esas alınır.

Devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışında iki yıllık sürenin hesabında, devir olunan veya bölünen kurumda geçen süreler de dikkate alınır.

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır.”

Tam veya dar mükellef ayrımı yapılmaksızın tüm kurumların, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri ve intifa senetlerinin satışından doğan kazançlarının %75'i, belli şartların varlığı halinde istisnaya tabidir.<sup>247</sup>

25.02.2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere KVK'na eklenen hükümlerle taşınmazların;

- Kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla *varlık kiralama şirketlerine* satışı ile

- Bu varlıkların *varlık kiralama şirketlerince* taşınmazın devralındığı kuruma satışından

doğın kazançlar için *istisna oranı %100 olarak* uygulanır.

İstisna uygulamasında, kapsam dahilindeki iktisadi kıymetlerin Türkiye'de bulunup bulunmamasının bir önemi yoktur. Örneğin, şirketin iki yıldan uzun bir süredir aktifinde kayıtlı olan ve yurt dışında bulunan binasının satılması durumunda da, elde edilecek kazanç istisnadan yararlanır.

---

<sup>247</sup> Arslan, s.87-88.

Ancak esas faaliyeti, menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla, diğer bir ifadeyle ticari faaliyet çerçevesinde iktisap ettikleri ve ellerinde tuttıkları kıymetlerin satışından elde ettikleri kazançlar için istisnadan yararlanmaları mümkün değildir. Satışa konu edilen kıymetlerin iki tam yıl kurum aktifinde kayıtlı olması da durumu değiştirmeyecektir. Aynı durum, satmak üzere taşınmaz inşaatı ile uğraşan mükellefler açısından da geçerlidir.<sup>248</sup>

Konu ile ilgili İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen bir özalgede aşağıda yer alan açıklamalara yer verilmiştir.<sup>249</sup>

“.....Bu hüküm ve açıklamalara göre, faaliyet konuları arasında menkul kıymet ve taşınmaz ticareti bulunan şirketinizin sahip olduğu iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançla ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde belirtilen istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.”

#### **4.2.1.7.2. İstisna Uygulamasına Konu İktisadi Kıymetler**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (1/e) bendinde yer alan istisna uygulamasından, kurumların aktiflerinde en az iki tam yıl süre ile kayıtlı bulunan taşınmaz, iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları yararlanabilecektir.

İstisna uygulaması kapsamındaki iştirak hisseleri;

- ✓ Anonim şirketlerin hisse senetlerini,
- ✓ Limited şirketlere ait iştirak paylarını,

---

<sup>248</sup> Vural, s.58.

<sup>249</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-2287 sayılı özalgesi.

✓ Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık paylarını,

✓ İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık paylarını,

✓ Kooperatiflere ait ortaklık paylarını,

ifade eder.

Bununla birlikte Sermaye Piyasası Kanunu çerçevesinde çıkarılan yatırım fonu katılma belgelerinin iştirak hissesi olarak değerlendirilmek suretiyle istisna uygulamasına konu edilmesi mümkün değildir. Diğer taraftan esasen iştirak hisseleri içerisinde yer alan ve kârdan pay alma amacı taşıyan kurucu senetleri ile intifa senetleri de anılan bentte ayrıca belirtilmek suretiyle bunların elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar da istisna uygulamasının kapsamına dahil edilmiştir.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazançlarına ilişkin istisna uygulamasından yararlanabilmeleri için söz konusu taşınmaz ve iştirak hisselerinin en az iki tam yıl süreyle aktifte kayıtlı olması gerekmektedir. Bu nedenle satışa konu edilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin iktisap tarihi önem taşımaktadır.

Kurumların mevcut hisse senetleri dolayısıyla ellerinde bulunan rüçhan hakkı kuponları karşılığında bedelsiz ya da itibari değeriyle yeni hisse senedi iktisap etmeleri halinde, yeni iktisap edilen söz konusu hisse senetleri açısından iktisap tarihi olarak, eski hisse senetleri ya da iştirak hissesinin iktisap tarihi esas alınacaktır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri için de geçerlidir.<sup>250</sup>

---

<sup>250</sup> Yıldız, Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2013, s.30.

#### 4.2.1.7.2.1. Taşınmazlar

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

Bunlar Türk Medeni Kanunu'nun 704. maddesinde;

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

olarak sayılmıştır.

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

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

Taşınmaz tanımına, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar ise girmeyecektir. Eklenti, Türk Medeni Kanunu'nun 686. maddesinde; '*Bir şeye ilişkin tasarruflar, aksi belirtilmedikçe onun eklentisini de kapsar. Eklenti, asıl şey malikinin anlaşılabilen arzusuna*

*veya yerel âdetlere göre, işletilmesi, korunması veya yarar sağlaması için asıl şeye sürekli olarak özgülünen ve kullanılmasında birleştirme, takma veya başka bir biçimde asıl şeye bağlı kılınan taşınır maldır. Eklenti, asıl şeyden geçici olarak ayrılmakla bu niteliğini kaybetmez.’* şeklinde tanımlanmıştır.<sup>251</sup>

Tapu siciline kaydedilmeyen kıymetlerin istisna uygulamasına konu olamayacağı konusunda, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nca verilen bir özelge aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.<sup>252</sup>

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

Bu istisnada “cins tashihi” ile ilgili uygulama özellik arz eder. Cins tashihi, tapu kütüğünde kayıtlı bir taşınmazın niteliğinin değiştirilerek bir başka nitelikteki tapu kütüğünde tescil edilmesi işlemidir.<sup>253</sup>

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

Uygulamada tereddütlere neden olabilecek bu konu ile ilgili olarak 1 numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde yapılan açıklama ile konuya açıklık getirilmiştir. Tebliğde, bu gibi durumlarda taşınmazın iki yıldan fazla süre ile sahip olunarak kullanıldığının, yapı inşaatı

---

<sup>251</sup> Aydın Koca, “Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri Satış Kazancı İstisnası” E-Yaklaşım, Sayı.232 (Nisan,2012), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13881&arananKey=AYDIN%20KOCA>, (Erişim Tarihi:07.10.2013).

<sup>252</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 08.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-e-7225/17158 sayılı özelgesi.

<sup>253</sup> Arslan, s.89.

ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilmesi halinde istisnadan yararlanabileceği belirtilmiştir.<sup>254</sup>

#### 4.2.1.7.2.2. İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri ve İntifa Senetleri

Maddede yer alan “İştirak hisseleri” deyimi, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarından oluşur.<sup>255</sup>

Bunlar,

- Anonim şirketlerde ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited Şirketlere ait iştirak payları,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- Kooperatif ortaklık payları,

olarak sıralanabilirler.<sup>256</sup>

Kurucu senedi: Kurucu senedi, anonim şirketlerin sadece kuruluşlarında ve sermaye artırımında yararı görülen kimselere ana sözleşmede hüküm bulunması kaydıyla tanınan ve

---

<sup>254</sup> Vural, s.59.

<sup>255</sup> Koçakoğlu, s.267.

<sup>256</sup> Anıl Öztürkmen, “Kurumlar Vergisi Kanununda İştirak Kazançları İstisnası ve İştirak Hissesi Kazançları İstisnası” (İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, 2010), s.131.

sahiplerine kara iştirak dışında başka bir hak sağlamayan kurucu haklarını temsil etmek üzere düzenlenen, nama yazılı, bedelsiz kıymetli evrak niteliğinde senet olarak tanımlanabilir.

İntifa senedi, TTK. m.402'ye göre genel kurul kararı ile ana sözleşme gereğince veya ana sözleşmeyi değiştirerek bedeli itfa olunan payların, sahipler, alacaklılar, kurucular veya benzeri şekilde şirketle ilgili olanlar lehine ihdas olunan senetlerdir.<sup>257</sup>

#### **4.2.1.7.2.3. Rüçhan Hakları**

Rüçhan hakkı ise, mevcut pay sahiplerinin iştirak ettikleri şirketin sermaye artırması halinde, artan sermayenin mevcut hisselerine tekabül eden kısmını öncelikle alma hakkıdır.<sup>258</sup>

#### **4.2.1.7.3. İstisna Uygulamasına İlişkin Şartlar**

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

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

---

<sup>257</sup> Erkan Aydın, “Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası”, Vergi Sorunları, Sayı.236 (Mart,2008), s.171.

<sup>258</sup> M.Tahir Ufuk , “Emisyon Primleri ve Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazançları İstisnası ”, Yaklaşım Dergisi, Sayı.124 (Nisan,2003), s.97.



- ✓ Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması ile uğraşılması.

Kanun maddesine 6111 sayılı kanunla eklenen parantez içi hükme göre; taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmamaktadır. Ayrıca bu satışlardan doğan kazançlar için istisna oranı %100 olarak uygulanır.<sup>259</sup>

#### **4.2.1.7.4. İstisna Uygulamasına İlişkin Özellik Arz Eden Durumlar**

##### **4.2.1.7.4.1. İki Tam Yıl Süreyle Aktifte Bulundurma**

Tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin bu bent uyarınca yararlanacağı iştirak hisselerinin satış kazancı istisnası için, söz konusu iştirak hisselerinin 2 tam yıl (730 gün) işletme aktifinde kayıtlı olması gerekmektedir.<sup>260</sup>

İki yıl süreyle aktifte yer alma şartı konusundaki özellikli durumlar şunlardır:

- Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle elde edilen hisse senetlerinde iktisap tarihi

Kurumların, rüçhan hakkı kuponları karşılığında itibari değeriyle yeni hisse senedi almaları halinde, yeni iktisap edilen hisse senetleri açısından eski hisse senetlerinin iktisap tarihi esas alınır. Aynı durum, iştirak edilen kurumun nedeni ne olursa olsun yapmış olduğu sermaye artışı dolayısıyla bedelsiz olarak iktisap edilen hisse senetleri açısından da geçerlidir.

Bunun dışında, rüçhan hakkı dolayısıyla itibari değerinden farklı bir değerle hisse senedi iktisap edilmesi durumunda; yeni hisse senetlerinin iktisap tarihi, eski hisse senetleriyle ilişkilendirilmeksizin, yeni hisselerin edinildiği tarihe göre belirlenecektir.

---

<sup>259</sup> Yıldız, Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2013, s.40.

<sup>260</sup> Filiz Keskin, Kurumların Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışlarında Vergi İstisnaları, İstanbul: Legal, 2006, s.41.

- Devir ve bölünme hallerinde iktisap tarihi

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 19 ve 20. maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir, tam ve kısmi bölünme hallerinde, devir veya bölünme suretiyle devralınan taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının iktisap tarihi olarak, devir alınan veya bölünen kurumdaki iktisap tarihi esas alınacaktır.<sup>261</sup>

- İnşa halindeki binalarda iki yıllık sürenin tespiti

İnşaatı henüz tamamlanamayan, fiilen kullanılma imkânı da bulunmayan binaların satılması halinde; kurum aktifinde iki tam yıl kayıtlı olması koşuluyla, sadece binanın arsasının satış kazancına tekabül eden kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Ancak, arsa üzerinde inşa edilen ve aktife kaydedilen binanın, kurum adına tapuya tescil edilerek satılması halinde, satılan binanın iki yıllık aktifte bulundurulma süresinin başlangıç tarihi olarak, inşaatın tamamlandığı ve bina olarak kullanılmaya başlandığı tarih esas alınacaktır.<sup>262</sup>

- Aynı kuruma ait iştirak hisselerinin iktisabında iki yıllık sürenin tespiti

Mükelleflerin, aynı kuruma ait değişik tarihler itibarıyla iktisap ettikleri iştirak hisselerinin bir kısmını satmaları durumunda, iştirak hisselerinin iki tam yıl aktifte yer alma şartını sağlayıp sağlamadığının tespitinde ilk giren ilk çıkar (FIFO) yöntemi kullanılacaktır.<sup>263</sup>

#### **4.2.1.7.4.2. Satışın Satış Vaadi Sözleşmesi İle Yapılması**

Bazen taşınmazlar, satış vaadi sözleşmesi suretiyle ileride alım satımına konu olabilmektedir. Taşınmazlarda, mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden satış vaadi sözleşmeleri ile tahsil olunan bedeller dolayısıyla istisnanın uygulanması mümkün değildir.<sup>264</sup>

---

<sup>261</sup> Muzaffer Küçük, 2012 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Ankara: Yaklaşım, 2013, s.48.

<sup>262</sup> Küçük, s.48.

<sup>263</sup> Arslan, s.93.

#### **4.2.1.7.4.3. Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançlar**

Sermaye yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması neticesinde sermaye artırımını nedeniyle verilecek bedelsiz hisse senetlerinin, bu şirkete iştirak edenler yönünden aktif ve pasiflerinde bir artışa neden olmaması gerekir dolayısıyla, bedelsiz hisse senetleri nedeniyle aktifte tutulan hisselerin sadece adedi değişecek, bedelinde değişme olmayacaktır.

Dönem karından ayrılan yedekler kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kar payı dağıtılması arasında fark bulunmamaktadır. Her iki halde de ortaklar, kurum bünyesinde oluşan karlar üzerinde tasarrufta bulunma imkanına sahip olmaktadır. Dolayısıyla kar yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi iktisap edilmesi durumunda, alınan bu iştirak hisseleri nominal bedelle iştirak hesaplarında izlenecek ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.<sup>265</sup>

#### **4.2.1.7.4.4. Holding Şirketlerin Durumu**

Vergi idaresi 1 seri no.lu KVKGT. ile holding şirketlerin 24-Mali Duran Varlıklar ana hesabında iştirak hisselerinin satışında, istisna uygulamasından yararlanabilecekleri yönünde görüş açıklanmıştır. Yine aynı tebliğe göre, 11-Menkul Kıymetler ana hesabında takip edilen iştirak hisseleri için ise istisnanın uygulanması mümkün olmayacaktır. Tebliğe göre, kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanmak amacıyla geçici bir süre elde tutulan hisse senetleri 11-Menkul Kıymetler hesabında izlendiğinden, bunların satışından elde edilen kazancın istisnadan yararlanması mümkün değildir. İstisnanın holding şirket uygulamasında, satışa konu iştirak hissesinin iki tam yıl süreyle işletme aktifinde yer alması yeterli olup, iştirak hissesinin edinilme amacına bakılması gerekmemektedir.<sup>266</sup>

---

<sup>264</sup> Koçakoğlu, s.276.

<sup>265</sup> Koca, Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar, s.47.

<sup>266</sup> Ürel, s.128-129.

Bununla birlikte (1) sıra numaralı K.V.K.Genel Tebliğinde de açıklandığı üzere, holding şirketlerin esas faaliyeti taşınmaz ticareti olmadığından bu şirketlerin aktifinde yer alan taşınmazların satışından elde edilen kazançları dolayısıyla istisnadan yararlandırmaları gerekmektedir.<sup>267</sup>

#### **4.2.1.7.4.5. Grup Şirketlerin Durumu**

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde, grup şirketlerinin her birinin ayrı tüzel kişilikleri bulunduğundan, her bir şirketin söz konusu istisnadan yararlanabilmesinin mümkün olduğu belirtilmektedir.

Ancak satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde istisna uygulanamayacağına da tebliğde ayrıca yer verilmiştir.<sup>268</sup>

#### **4.2.1.7.4.6. Satılan İktisadi Kıymetlerin Yerine Aynı Mahiyette İktisadi Kıymet Alınması**

Elden çıkarılan iştirak hissesi veya gayrimenkul yerine, yeni gayrimenkul veya hisse alınması istisna uygulamasına engel değildir. Bu itibarla usulüne uygun olarak yapılan satış işleminden sağlanan kazanç vergiden istisna edildikten sonra, yeni bir iştirak hissesi veya gayrimenkul alınması mümkündür.

İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesi olduğundan, elde edilen kazancın, amacı aşan bir şekilde aynı mahiyette iktisadi kıymet alımında kullanılması halinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmayacaktır.<sup>269</sup>

---

<sup>267</sup> Bünyamin Öztürk ve Güray Ögredik, 5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı, Genişletilmiş ve Güncelleştirilmiş 2.Baskı, Ankara.; Maliye Ve Hukuk Yayınları, 2008, s.39.

<sup>268</sup> Ernst & Young, 100 Soruda Kurumlar Vergisinin Beyanı-2010, s.9, <http://www.vergidegundem.com/documents/10156/79656/100soruKVK2011-11.4.pdf> (Erişim Tarihi:07.10.2013).

<sup>269</sup> Yıldız, Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2013, s.45.

Konu ile ilgili verilen bir özalgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.<sup>270</sup>

”.....Bu hüküm ve açıklamalara göre, aktifinizde kayıtlı taşınmazın satılmasından elde edilen kazancın %75'lik kısmı, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde kurumlar vergisinden istisna tutulabilecektir. Ancak, söz konusu satıştan elde edilen hasılatın kısmen dahi olsa iştirak hissesi alımında kullanılması halinde, kanun koyucunun öngördüğü amaç gerçekteşmemiş olacağından, anılan istisnadan yararlanılamayacağı tabiidir.”

Buna karşılık taşınmaz ve iştirak hissesi satış kazancının kurumun ihtiyaç duyduğu işletme sermayesi karşılandıktan sonra kalan kısmının fonksiyonel olarak benzer sabit kıymet alımında kullanılması istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.<sup>271</sup>

Nitekim, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın bir özalgesinde; “... zararlı sonuçlanan iştirak hisseleri satışı nedeniyle oluşan zararların tamamının kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.” şeklinde görüş ifade edilmiştir. (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, 23.08.2007 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.50./5014-353-074720 sayılı özalgesi)<sup>272</sup>

#### **4.2.1.8. Bankalara veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna**

KVK.'nın 5/1-f maddesine göre, bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurum ile bunların kefillerinin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu fona devrinden sağlanan hasılatın; bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.

<sup>270</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1056 sayılı özalgesi.

<sup>271</sup> Yıldız, Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2013, s.45.

<sup>272</sup> Aydın Koca, “Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri Satış Kazancı İstisnası” E-Yaklaşım, Sayı 232 (Nisan 2012),

<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13881&arananKey=Ta%C5%9F%C4%B1nmazlar%20ve%20%C4%B0%C5%9Ftirak%20Hisseleri%20ile%20Kurucu%20Senetleri%20Sat%C4%B1%C5%9F%20Kazanc%C4%B1>, (Erişim Tarihi:07.10.2013).

Ayrıca belirleme yapılmamış olmasına karşın, kazancın borç tutarını aşan kısmının KVK.'nun 5/1-e maddesinde belirtilen şartlarla istisnadan yararlanmaması için neden yoktur. Her ne kadar 1 seri no.lu KVKGT'de kanunun 5/1-e ve 5/1-f maddelerinde yer alan istisnanın birlikte uygulamayacağı açıklanmış ise de, öncelikle 5/1-f maddesine göre istisnadan yararlandıktan sonra 5/1-e maddesine göre istisnadan yararlanabileceğinin kabulü gerekir.<sup>273</sup>

İstisna uygulamasında, bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrettikleri söz konusu aktif kıymetlerin en az iki yıl elde bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.<sup>274</sup>

Konu ile ilgili verilen bir özalgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.<sup>275</sup>

“.....Bu çerçevede, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-f maddesinde, bankaların, kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının vadeli satılması durumunda, satış bedelinin satış yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılından sonra tahsil edileceğine ilişkin bir şart öngörülmemiştir.

Dolayısıyla, bankanızın kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının vadeli satılması durumunda, iki yıl sonra tahsil edilecek bedellerin de istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır.”

İstisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara veya TMSF'ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlı olacaktır.<sup>276</sup>

---

<sup>273</sup> Ürel, s.145.

<sup>274</sup> Beyanname Düzenleme Rehberi, 2.Cilt, s.56.

<sup>275</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-f-47 sayılı özalgesi.

<sup>276</sup> Vural, s.75.

#### 4.2.1.9. Yurtdışı Şube Kazançları İstisnası

KVK'nın kurumların yurt dışında şubeleri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde ettikleri ve kurumlar vergisinden istisna olan kazançları ile ilgili KVK'nın 5. maddesinin (g) bendi düzenlemesinde şu hüküm yer almaktadır:

*“Kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimî temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan kurum kazançları;*

*1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,*

*2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,*

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

*Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, birinci fıkranın (b) bendindeki tanıma göre tespit edilir.”*

Buna göre, tam mükellefiyete tâbi kurumların bu maddede belirtilen istisna hükmünden faydalanabilmesi için aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir:

1- Yurt dışında elde edilen kazançların tam mükellefiyete tâbi kurumların işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla elde edilmesi gerekmektedir.

2- Yurt dışında elde edilen kazançların elde edildiği kaynak ülkede o ülkenin vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gereklidir.

3- Yurt dışında elde edilen kazançlar elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması gereklidir.

Madde hükmünde spesifik olarak belirli sektörlerde faaliyette bulunan tam mükellefiyete tâbi kurumların istisnadan yararlanmasına ilişkin şartlar kapsamında özel bir düzenleme yapılmıştır. Buna göre, ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan tam mükellefiyete tâbi kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

Bu şekilde istisnadan yararlanma şartları noktasında bazı mükellef türleri itibariyle vergi yükleri açısından farklı bir düzenleme getirilmesinin nedeni bu istisnadan yararlanacak olan mükellef kitlesinin geniş tutulmak istenmesidir. Bu nedenle vergi yükü oranı genel mükellef kitlesi için %15 olarak belirlenmiştir.<sup>277</sup>

Anılan maddedeki istisna şartları, kurumların yurt dışındaki şubeleri tarafından ya da daimi temsilcileri aracılığıyla elde edilen kazançlara istisna uygulanmasını gerektirmektedir. Kurumların başka kurumlara iştiraki sonucu elde edecekleri kâr payları bu kapsama girmeyecektir. Bu istisna kurumların yurt dışında elde ettiği kazançların yurda getirilmesinin teşviki açısından anlamlıdır.<sup>278</sup>

Özet itibariyle Türkiye'de tamamı ve/veya bir kısmı yabancı sermaye ile kurulmuş olan ve vergi uygulamaları bakımından tam mükellefiyete tâbi kurum sıfatına haiz yerli veya yabancı

---

<sup>277</sup> Levent Başak, "KVK Uygulamasında Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası ve Zarar Mahsubuna İlişkin Esaslar", Yaklaşım Dergisi, Sayı.244 (Nisan,2013), s.99.

<sup>278</sup> Cemalettin Uçak, "Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi I", Yaklaşım Dergisi, Sayı.204 (Aralık, 2009), s.159.



kurumlar KVK'nın 5. maddesinin (g) bendinde düzenlenmiş olan istisna hükmünden faydalanabilecektir.<sup>279</sup>

Yurt dışındaki şubenin bulunduğu ülke ile Türkiye arasında ÇVÖ anlaşması varsa ve bu anlaşmadaki şartlar kazancı elde eden kurum açısından daha uygun ise, şube kazancı ÇVÖ anlaşmasındaki şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilebiliyor.<sup>280</sup>

Verilen bir özalgede de aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.<sup>281</sup>

“...Bu hüküm ve açıklamalara göre, Irak'ta bulunan şubenizden elde ettiğiniz kazancın, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü oranının en az % 15 olması ve elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır. Şartların sağlanamaması halinde ise bu istisnadan yararlanılamayacağından faaliyeti zararlı sonuçlanan şubenizin bu zararı kurum kazancından indirilebilecektir.

Ancak şartların taşınıp taşınmadığı tespit edilirken, zarar eden şubenizin kazancı bulunmadığı için kazancın Türkiye'ye transfer edilmiş olması söz konusu olamayacağından sadece vergi yükü şartı aranacak olup faaliyette bulunulan ülkedeki vergi kanunları uyarınca vergi yükünün % 15'ten düşük olması halinde yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde Irak'taki şubenizin zararı kurum kazancınızdan mahsup edilebilecektir.

Öte yandan, Irak'taki şubenizin faaliyetlerinden doğan zararın istisna şartları taşınmadığı gerekçesiyle kurum kazancından mahsubunu takip eden dönemlerde kazanç elde etmeniz halinde, bu kazanç süresinde Türkiye'ye transfer edilmiş olsa dahi önceki dönemde sağlanamayan vergi yükü şartının, Irak vergi mevzuatında değişiklik yapılmadan takip eden dönemlerde sağlanamayacağı tabiidir.”

---

<sup>279</sup> Başak, s.101.

<sup>280</sup> Ernst & Young, 100 Soruda Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlar Rehberi, s.17, <http://www.vergidegundem.com/files/100sorudKVistisna2008.pdf>, (Erişim Tarihi: 07.10.2013).

<sup>281</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-594 sayılı özalgesi.

#### 4.2.1.10. Yurtdışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Sağlanan Kazançlarda İstisna

##### 4.2.1.10.1. İstisnanın Kapsamı

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj ve teknik hizmetlerle ilgili istisna, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-h bendinde düzenlenmiştir. Buna göre, “Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar”ın kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.<sup>282</sup>

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye’den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye’de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye’ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlanılması için yeterlidir.<sup>283</sup>

---

<sup>282</sup> Rızkullah Çetin, “Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerin Yeni Düzenlemeler Işığında Değerlendirilmesi”, E-Yaklaşım, Sayı.237 (Eylül,2012), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14519&arananKey=RIZKULLAH%20%C3%87ET%C4%B0N>, (Erişim Tarihi:07.10.2013).

<sup>283</sup> Aksoyoğlu, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11212&arananKey=VOLKAN%20AKSOYO%C4%9ELU>, (Erişim Tarihi:07.10.2013).

Konu ile ilgili olarak verilen özalgede proje hazırlama ve teknik danışmanlık hizmetlerinin istisna karşısındaki durumu ile ilgili olarak aşğıdaki açıklamalara yer verilmiştir.<sup>284</sup>

"Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, 'proje hazırlama ve teknik danışmanlık hizmetleri', teknik hizmetler kapsamında olup, projenin hazırlanması tasarım, çizim işlerinin bir kısmının Türkiye'de, uygulamaya yönelik tüm teknik denetim kontrol ve müşavirlik hizmetlerinin ise ilgili yabancı ülkede gerçekleştirilmesi şeklinde vereceğiniz hizmetlerin, yurtdışında bulunan daimi temsilcileriniz aracılığıyla gerçekleştirilmesi halinde, bu işlerinizden elde edilecek kazançlar ilgili yabancı ülkelerde vergilendirilecektir. Bu durumda, söz konusu işleriniz dolayısıyla faaliyette bulunulan yabancı ülkelerin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla yine ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen kazançların, Türkiye'deki genel sonuç hesaplarınıza intikal ettirilmesi halinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekir.

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

#### **4.2.1.10.2. İstisnanın Sonuç Hesaplarına Yansıtılması**

Konuya ilişkin olarak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yapılan açıklamalar aşğıdaki gibidir.

"Yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesine, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye'de genel

---

<sup>284</sup> Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-17-267 sayılı özalgesi.

sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye'ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazançta tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C.Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C.Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.

Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye'de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır. »<sup>285</sup>

#### **4.2.1.10.3. İstisna Uygulamasında Özellikli Hususlar**

İstisna uygulamasında diğer özellik arz eden hususlar ise aşağıdaki gibi sıralanabilir.<sup>286</sup>

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

---

<sup>285</sup> İlyas Ünal, “Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasına İlişkin Genel Açıklamalar”, Vergi Dünyası, Sayı.343 (Mart,2010), s.112.

<sup>286</sup> Yıldız, Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2012, s.52.

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

Ortak genel giderlerden yurt dışındaki işlere pay verilmesi gerekebilir. Böyle bir durumda müşterek genel giderlerden yurt dışındaki işlere ait olan kısmın hesaplanarak ayrıştırılmalı ve vergiye tabi kurum kazancının tespitinde dikkate alınmamalıdır.<sup>287</sup>

Yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken faiz ve kur farkları, yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalmaması ve bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaaata harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu kredi Türkiye'deki merkezin bir borcu haline gelmekte ve merkez tarafından ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu kredilere ilişkin olarak yurt dışındaki inşaat işlerinin sona ermesinden sonra doğan kur farkı ve faizler, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan, genel esaslar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.<sup>288</sup>

Tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye'ye getirilen makine ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye'de amortisman ayrılmasına son verilecek; işin bitiminde söz konusu makine ve teçhizatların Türkiye'ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir.

Yurt içinde bulunan bazı firmalar veya kamu kurum ve kuruluşları, yurt dışında yapılması gereken inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin ihalelerini yapabilmekte ve ödemelerini gerçekleştirebilmektedir. Bu tür işlerin istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği özellik arz etmektedir. Konu ile ilgili olarak İstanbul Vergi Dairesi

---

<sup>287</sup> Yıldız, Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2013, s.54.

<sup>288</sup> Cemalettin Uçak, "Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi II", Yaklaşım Dergisi, Sayı.205 (Ocak, 2010), s.133-134.

Başkanlığı tarafından verilen muktezadaki açıklamalar şöyledir. (16.10.2006 tarih B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-5/1-h-7274-20081 sayılı mukteza).<sup>289</sup>

“....Bu hüküm ve açıklamalara göre, ödemeler ..... Büyükşehir Belediyesi tarafından yapılacak olsa dahi, yurt dışında yapılan inşaat onarım işleri nedeniyle oluşan kar veya zarar Türk vergi mevzuatına göre değil, taahhüt işinin yapıldığı ilgili ülke mevzuatına göre tespit edileceğinden ve ilgili ülke vergi mevzuatına göre elde edilen kazanç Türkiye’deki genel netice hesaplarına intikal ettirilmesi halinde, söz konusu cami onarım ve inşaat işi nedeniyle elde edilecek kurum kazancının Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 5/1-h maddesinde yer alan istisnadan faydalanması mümkündür.

Bu durumda ..... Büyükşehir Belediyesi tarafından ihalesi yapılan Bulgaristan’ın ..... kentindeki ..... Camii restorasyon inşaatı işi nedeniyle yapılacak ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu 15. maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.”

Yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.<sup>290</sup>

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankası’nın o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankası’nca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığı’nın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.<sup>291</sup>

---

<sup>289</sup> Tekin ve Kartaloğlu, s.221.

<sup>290</sup> Tekin ve Kartaloğlu, s.221.

<sup>291</sup> Tekin ve Kartaloğlu, s.222.

6 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği<sup>292</sup> ile yurt dışında elde edilen kazançların Türkiye'ye aktarılmasında kur farklarının da istisnadan yararlanılıp yararlanılmayacağı konusu netlik kazanmıştır. İlgili tebliğde yapılan açıklamaya göre;

- Yurt dışında yapılmakta olan işlerden elde edilen hasılatın Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi halinde, anılan işlerin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farkları istisna kapsamında değerlendirilebilecektir.

- İstisna uygulamasına konu olan ve yurt dışında yapıp tamamlanan işlerden doğan kazancın Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının istisna kazançla ilişkilendirilmesi mümkün değildir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40. maddesinin birinci bendinin parantez içi hükmü ile; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflere, ayrıca bu faaliyetlerinden döviz olarak elde ettikleri hasılatlarının binde beşini aşmamak koşuluyla, yurtdışındaki bu işleri ile ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları bir tutarı indirim konusu yapmalarına olanak sağlanmıştır.

Yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmet faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu işlerden elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak koşuluyla götürü olarak hesapladıkları giderleri söz konusu yurtdışı faaliyetlerinden sağladıkları kazançlarından indirim konusu yapabilecekler, kalan kısmı da Türkiye'de netice hesaplarına intikal ettirebileceklerdir.<sup>293</sup>

GVK'nın 40/1. maddesi hükmüne göre, yurt dışında inşaat, onarma ve montaj faaliyetinde bulunanlar, bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü gider indirim hakkından yararlanabileceklerdir. Bu indirimden faydalanılması için yurt dışında elde edilen hasılatın yurda getirilmesi şartı aranılmamaktadır. İndirilecek

<sup>292</sup> 05.05.2012 tarih ve 28283 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>293</sup> Çetin,

<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14519&arananKey=RIZKULLAH%20%C3%87ET% C4%B0N>, (Erişim Tarihi:07.10.2013)

götürü gider tutarı yurt dışı inşaat işi ile ilgili olarak Türkiye'deki kayıtlara intikal ettirilmiş hasılatın binde beşidir.

Fakat KVK'nın 5-1/h maddesi ile yurt dışı inşaat, onarım ve montaj işleri kazançları istisnaya tabii tutulmuştur. Aynı maddenin (3) numaralı fıkrasındaki, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin diğer kazançlardan indirilemeyeceği hükmü uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin Türkiye'deki kazançlarından götürü gider uygulamasından yararlanamayacağı tabiidir. 194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin I-4/d bölümünde, “Öte yandan, yurtdışında yapılan inşaat, onarma, montaj ve teknik hizmetlerden sağlanan kazançlar hakkında Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24 üncü maddesine göre istisna uygulayan mükellefler de söz konusu faaliyetlerine karşılık olmak üzere götürü gider hesaplayabileceklerdir.

*Bu mükellefler, yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri, söz konusu yurt dışı faaliyetlerden sağlanan kazançlardan düşecekler ve kalan kısmı Türkiye'deki genel netice hesaplarına intikal ettireceklerdir. Böylece Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 24 üncü (5520 Sayılı KVK ile 5-1/h) maddesine göre kurumlar vergisinden müstesna tutulacak kazanç tutarı hesaplanan götürü gider tutarı kadar azalmış olacaktır.”* yer alan ifade ile de bu durum açıklanmıştır.<sup>294</sup>

İnşaatın yurt dışında proje hizmetlerinin yurt içinde olması halinde, proje hizmetleri karşılığı dövizin yurda getirildiğinin tevsik edilmesi halinde, istisna uygulanmaktadır.

Yurt dışında sağlanan bu tür kazançlarla ilgili giderler, kurum kazancının tespiti sırasında indirilemeyecek, keza bu kazançların elde edilmesi sebebiyle yurt dışında ödenmiş olan vergiler de mahsup konusu yapılamayacaktır.<sup>295</sup>

---

<sup>294</sup> İlyas Emre Yayla, “Kurumlar Vergisi Açısından Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmet Kazançlarının Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.383 (Temmuz,2013), s.66.

<sup>295</sup> Nezihe Sönmez ve Ali Galip Ö.Halıcı, Gelir ve Kurumlar Vergilerinde İstisna ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları ve Değerlendirmesi, Ankara: Tobb, 1990, s.45.



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

KVK'nın 5. Maddesinin (1) bendi ile eğitim ve öğretim işletmelerine tannan kazanç istisnası;<sup>296</sup>

- 625 sayılı Özel Eğitim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel öğrenim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile

- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 1 seri no.lu KVKG.T.'ne<sup>297</sup> göre, istisna kapsamında yer alan;

- Okul öncesi eğitim okulu, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu'nun 19,20 ve 21 inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,

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

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

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

---

<sup>296</sup> Öztürk ve Öğredik, s.58.

<sup>297</sup> 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

- Rehabilitasyon Merkezleri ise, 24.05.1983 tarih ve 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal nedeniyle yaşamın gereklerine uymama durumunda olan fonksiyon, kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını, ifade etmektedir.

İstisna, okullarda eğitim-öğretim, rehabilitasyon merkezinde ise tedavi-iyileştirme faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri, gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazançta istisna uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan; öğrencileri istedikleri tesislere yerleştirmek, 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, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır. Ayrıca rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması da söz konusu değildir.<sup>298</sup>

#### **4.2.1.11.1. Eğitim Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisna**

Özel eğitim ve öğretim kurumlarının söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 1/1/2004-31/12/2005 tarihleri arasında faaliyete geçen özel okullarla ilgili olarak, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

---

<sup>298</sup> Öztürk ve Öğredik, s.59.

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini takiben Maliye Bakanlığı'na yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığı'nın görüşü alınmak suretiyle, mükelleflere bilgi verilecektir.<sup>299</sup>

#### **4.2.1.11.2. Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisna**

Rehabilitasyon merkezlerin istisnadan yararlanabilmesi için 01.01.2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir.

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

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

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerden rehabilitasyon merkezi işletmeye başlayacak olanların, istisnadan yararlanmak için Maliye Bakanlığı'na başvurmaları gerekmektedir.<sup>300</sup>

Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara anılan istisnanın uygulanması söz konusu değildir.<sup>301</sup>

---

<sup>299</sup> VDD, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, s.431.

<sup>300</sup> Beyanname Düzeleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.61.

<sup>301</sup> Vural, s.83.

#### **4.2.1.11.3. İstisnanın Süresi**

Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan düzenleme 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçirilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez.<sup>302</sup>

#### **4.2.1.11.4. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul veya Merkez Yapılması**

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecek, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır.<sup>303</sup>

#### **4.2.1.11.5. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi**

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bir işletmeleri başka bir işi/kuruma devretmeleri halinde, devralan kişi/kurum istisnadan beş vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır.<sup>304</sup>

---

<sup>302</sup> Doğrusöz, s.117.

<sup>303</sup> Küçük, s.54.

<sup>304</sup> Beyanname Düzeleme Kılavuzu 2012, s.613.

#### 4.2.1.11.6. İstisna Kapsamındaki Kazancın Dağıtılması

Eğitim-öğretim işletmeleriyle rehabilitasyon merkezlerinden sağlanan kazançların kurumlar vergisi mükelleflerince dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden GVK'nun 94/6-b ve KVK'nun 15/2.maddesi çerçevesinde vergi tevkifatı yapılacaktır.<sup>305</sup>

#### 4.2.1.11.7. Zarar Mahsubu

İstisna süresi içinde zarar eden kurumların bu zararlarının, istisna süresi bittikten sonraki dönem kazançlarından mahsubu mümkün değildir. Zira kazancın vergiden istisna olduğu döneme ilişkin zararların sonraki dönem karlarından mahsubu düşünülemez.<sup>306</sup>

### 4.2.2. Kazancın Bulunması Halinde Beyanname Üzerinden Yapılacak İstisnalar

#### 4.2.2.1. Ristrun İstisnası

Risturnun anlamı geri vermedir. Burada ifade ettiği anlam ise kooperatiflerin ortaklarıyla yaptıkları işlemlerden sağladıkları kazançların, kooperatife yaptıkları işlem hacmi oranında ortakların geri verilmesi ya da iade edilmesidir.<sup>307</sup>

47 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>308</sup> ise risturn,"ortakların kooperatifle yaptıkları muameleler sonucunda ortaklardan alınan veya onlar lehine doğan fazlaların yine ortaklara iade edilmesi, başka bir deyişle bu meblağlar, kooperatifin kazancı olmayıp ortağın parasıdır." şeklinde tanımlanmıştır.<sup>309</sup>

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'nci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde "Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.", Ortaklardan başka kimselerle

---

<sup>305</sup> Ürel, s.159.

<sup>306</sup> Ürel, s.159.

<sup>307</sup> Şenyüz, Açıklama ve Yorumlu 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, s.179.

<sup>308</sup> 27.03.1994 tarih ve 21867 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

<sup>309</sup> Muhammed Akyol, "Kooperatiflerde Gelir Gider Farkının Geri Dönüşümü (Risturn), Mali Çözüm Dergisi, Sayı.69 (Kasım-Aralık,2004), s.253-254.

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.” hükmü yer almaktadır.

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bunun dolayısı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrılması gerekmektedir. Ayırma işlemi, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınacaktır. Burada öncelikle, ortaklarla ortaklık statüsüne göre yapılan yıllık iş hacmi saptanacak, daha sonra bu tutar, ortaklık dışındaki kişilerle yapılan iş hacmi de dahil olmak üzere kooperatifin yıllık iş hacmine oranlanacaktır.<sup>310</sup>

Bu istisnanın en temel amacı; kâr amacı gütmeyen kooperatiflerin ortakları ile olan ilişkilerini geliştirmektir. Bu amaç doğrultusunda, kooperatiflerin faaliyetlerinden oluşan ve dönem sonunda gelir-gider farkından doğan, olumlu farklardan ortaklarla ilişkiden doğan kısımları vergiden istisna yoluyla teşvik ederek, onların kâr amacı güden ticari şirket niteliğine dönüşmesini önlemektir.<sup>311</sup>

Kooperatiflerin K.V.K'nun 5. maddesinin 1/i bendinde hüküm altına alınan risturn istisnasından yararlanmasına ilişkin şartlar, Kooperatifler Kanunu'nda yapılan düzenlemeler de göz önünde bulundurularak şu şekilde özetlenebilir.<sup>312</sup>

- Kooperatif ana sözleşmesinde, faaliyet dönemi sonucu elde edilen müspet gelir-gider farkının risturn olarak dağıtılacağı belirtilmiş olmalıdır.

- Risturnlar ortakların kooperatifte yaptıkları muamele oranında dağıtılmalıdır.

---

<sup>310</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.63.

<sup>311</sup> Serkan Acınoroğlu, “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Hükmedilen İstisnaların Temel Hedefleri”, E-Yaklaşım Dergisi, Sayı.242 (Şubat,2013), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17089&arananKey=SERKAN%20AC%C4%B0N%C3%96RO%C4%9ELU>, (Erişim Tarihi:07.10.2013).

<sup>312</sup> Tekin ve Kartaoğlu, s.237-238.

- Kanuni yedek akçeler ayrıldıktan sonra kalan olumlu gelir-gider farkı risturn olarak dağıtılmalıdır.

- Risturnları faaliyet dönemi bittikten sonra dağıtılmalıdır.

- Bütün kooperatiflerde, ortakların idare gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan sarf olunmayan kısımlar iade edilmelidir.

#### **4.2.2.1.1. İstisna Uygulamasının Usul ve Esasları**

Kooperatiflerde risturn istisnası uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, kooperatiflerin türüne göre ana hatları itibariyle şu şekilde olacaktır.

#### **4.2.2.1.1.1. Tüketim Kooperatiflerinde Ristrun İstisnası**

Ortaklarının ihtiyacı olan mal ve hizmetleri ekonomik ve kaliteli bir şekilde sağlamak amacıyla kurulan kooperatifler tüketim (istihkak) kooperatifleridir.<sup>313</sup>

Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçları karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisnadır.<sup>314</sup>

Buna göre, tüketim kooperatiflerinde, ortakların satın aldığı malların kıymetine göre hesaplanan risturnların istisnadan yararlanabilmesi için satın alma fiilinin, ‘‘kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılama’’ amacına dayalı olması gerekmektedir.

---

<sup>313</sup> İsmail Can ve M.Cengiz Ünlü, Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu, Fon Matbaası, s.220.

<sup>314</sup> Sarılı, s. 252.

Kooperatiflerin ortaklarına bu maddelerin dışında sattıkları mallardan (elektrikli ev aletleri, halı, mobilya v.b.) sağladıkları kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.<sup>315</sup>

#### **4.2.2.2.1.2. Üretim Kooperatiflerinde Ristrun İstisnası**

Bilindiği gibi üretim kooperatifleri aynı nevi mal üreten kimselerin ürettikleri mallarını en ekonomik şartlarda ve tek elden değerlendirebilmek için kurulan kooperatiflerdir.

Ortaklarca kooperatife satılan veya kooperatiften satın alınan her mal için hesaplanan risturnların istisnadan yararlanması söz konusu değildir. İstisnadan sadece ortaklarca üretilerek kooperatifin satın aldıkları malların kıymetine göre hesaplanan tutardır. Başka bir ifadeyle, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine göre hesaplanan risturnlar istisnadan yararlanır.<sup>316</sup>

#### **4.2.2.2.1.3. Kredi Kooperatiflerinde Ristrun İstisnası**

Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre hesaplanan risturnlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Kredi işlemi dışındaki, taşımacılık, üretim ve benzeri işlemler ortaklarla yapılsa dahi istisnaya tabi olmayacaktır.<sup>317</sup>

#### **4.2.2.2.1.4. Tarımsal Üretici Birlikleri**

Risturn istisnası ile ilgili maddenin sonuna 6009 sayılı Kanunla, “*Bu bent hükümleri, 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanır.*” ifadesi eklenmiştir.

---

<sup>315</sup> Bayrak, s.161.

<sup>316</sup> Hicabi Ün, “Kurumlar Vergisinde İstisnalar” (, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksel Lisans Tezi,1992), s.37.

<sup>317</sup> Arslan, s.167.



Bu değişiklikle birlikte risturn istisnasının, 5200 sayılı Kanun uyarınca kurulan birliklerin üyeleri ile yaptıkları işlemlere de uygulanması sağlanmış ve kapsam tarımsal üretici birliklerini de içine alacak şekilde genişletilmiştir. Bu bölümde yapılan tüm açıklamalar söz konusu birlikler açısından da geçerlidir.

Risturn istisnasından faydalanılması için;

- Risturna tabi kazancın ortaklarla yapılan işlemlerden kaynaklanması
- Ortaklarla yapılan faaliyetler sonucu doğan kazancın, *kooperatif*

*veya birlik esas faaliyet konusuyla* ilgili olması gerekir.

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla ve ortak dışı kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların ayrı şekilde tespiti gerekir. Ayırma işlemi, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine oranı esas alınır. Hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılmayacak ve bu tutarların ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır.<sup>318</sup>

#### **4.2.2.1.2. Ristrun İstisnasında Tevkifat Durumu**

Risturn kazançları, GVK'nun 94'üncü maddesi hükümlerine göre vergi esintisine tabi tutulmayacaktır. Kooperatiflerin ortaklar ile yaptığı muamelelerden doğan gelir-gider fazlasının, ortaklara kooperatife yaptıkları muameleler oranında dağıtımını olarak kısaca tanımlanan risturnlar, vergi kesintisine tabi tutulmayacağı gibi, kazanç ve kar dağıtım sayılmadığından ortaklara gelir vergisi ile beyanı da söz konusu değildir.<sup>319</sup>

---

<sup>318</sup> Arslan, s.168.

<sup>319</sup> Özkara, s.116.

### **4.2.2.1.3. Risturn İstisnası İle İlgili Diğer Hususlar**

#### **4.2.1.3.1. Yönetim Gideri Karşılığı Olarak Ödenen Paralardan Harcanmayarak Ortaklara Dağıtılan Kısımlar**

Bütün kooperatifler için ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak ortaklara iade edilen kısımlar, risturn istisnasından yararlanacaktır. Yönetim gideri olarak ödene paraların risturn sayılabilmesi için kooperatif tarafından üyelere iade edilmesi gerekmektedir. İade nakden olabileceği gibi hesaben de olabilir.<sup>320</sup>

#### **4.2.1.3.2. Ortaklar Tarafından Elde Edilen Risturnların Vergilendirilmesi**

G.V.K.'nın 75. maddesinin ikinci fıkrasının (2) numaralı bendinde iştirak hisselerinden doğan kazançların menkul sermaye iradı olarak gelir vergisine tabi olduğu, limited şirket ortaklarının, iş ortaklıkları ortaklarının ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançların bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği, ancak kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevziinin, kazanç dağıtımını sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle kooperatiflerin ortakları ile yaptığı muamelelerden doğan karların ortaklara kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde dağıtımını olarak tanımlanan risturnlar, elde eden ortaklar açısından gelir vergisine tabi olmayacaktır.

Öte yandan G.V.K.'nın 94. maddesinin 6/b bendi hükmü uyarınca, tam mükellef kurumlar tarafından dağıtılan mezkur Kanunun 75. maddesinin (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yer alan kâr payları üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Ancak 5520 sayılı K.V.K.'nın 5. maddesinin (1/i) bendinde risturnların ortaklara dağıtımının kâr dağıtımını sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu nedenle kooperatifler tarafından ortaklara dağıtılan risturnlar, kâr dağıtımına bağlı gelir vergisi tevkifatına tabi olmayacaktır.

---

<sup>320</sup> VDD, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, s.434.

6009 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi ile yapılan düzenlemeye göre, 29/6/2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da risturnlara ilişkin hükümler uygulanır.<sup>321</sup>

#### **4.2.3. İstisnalar Arasında Mahsup Önceliği**

##### **4.2.3.1. Kurum Kazancı Olmasa da Uygulanacak İstisnalar**

Vergi istisnasının, ilgili bulunduğu yıl kazancıyla sınırlı olarak mahsup edilebilmesi esastır. Ancak, kazancın kendisine istisna tanınması halinde yararlanılmayan istisna ertesi yıllara devredebilecektir. Şöyle ki; kurum kazancının yeterli olmaması ya da zarar söz konusu olması durumunda, bu istisnalar indirilecek ve geçmiş yıl zararı olarak ertesi yıllara devredebilecektir.<sup>322</sup>

Bu gruba giren kurumlar vergisi istisnaları kazanç istisnaları olup, aşağıdaki gibidir:

- ✓ İştirak kazançları istisnası (KVK 5/1-a),
- ✓ Yurtdışı iştirak kazancı istisnası (KVK 5/1-b),
- ✓ Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisseleri kazancı istisnası (KVK 5/1-c),
- ✓ Emisyon primi istisnası (KVK 5/1-ç),
- ✓ Yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazancı ile Kanun'da belirtile diğer fon ve ortaklıkların kazançlarına ilişkin istisna (KVK 5/1-d),

---

<sup>321</sup> Yıldız, Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2013, s.58.

<sup>322</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.81-82.

✓ Taşınmaz, iştirak hissesi, kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakkı satış kazançlarına ilişkin istisna (KVK 5/1-e),

✓ Bankalara borçları nedeniyle taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazanç istisnası (KVK 5/1-f),

✓ Yurt dışında işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde elen kazanç istisnaları (KVK 5/1-g),

✓ Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazanç istisnası (KVK 5/1-h),

✓ Eğitim tesisleri ve rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna (KVK 5/1-ı),

✓ Serbest bölgelerde elde edilen kazançlara ilişkin istisna,

✓ Teknoloji geliştirme bölgelerine ilişkin istisna,

✓ Türk Uluslararası Gemi Sicili'ne kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna,

✓ Diğer vergi kanunları uyarınca indirimi kabul edilen kazanç istisnaları,

✓ Uluslar arası vergi anlaşmalarından doğan istisnalar,

Yukarıda sayılan istisnaların, aşağıda sayılacak olan istisnalara nazaran mahsup önceliği bulunmaktadır.

#### 4.2.3.2. Kurum Kazancı Olması Durumunda Uygulanacak İstisnalar

Bu guruba giren kurumlar vergisi istisnaları şunlardır:<sup>323</sup>

- ✓ Risturn İstisnası (KVK 5/1-i)
- ✓ Yatırım İndirimi İstisnası (GVK Geçici 69)

Bu istisnalar sadece kurum kazancının yeterli olması durumunda uygulanabilir.

Kooperatiflerin ancak kârlı buldukları durumda risturn hesaplaması söz konusu olabileceğinden zarar halinde bu istisna uygulanmaz.

Cari yıl kazancından indirilemediği durumda bir sonraki yıla devretmeyen istisna sadece *risturn istisnasıdır*.<sup>324</sup>

Kanundaki özel hüküm sebebiyle yararlanılmayan yatırım indirimi istisnası geçmiş yıl zararı olarak değil, ileri de uygulanabilir yatırım indirimi olarak ertesi yıllara devredilebilecektir.<sup>325</sup>

#### 4.2.3.3. Geçmiş Yıl Zararları ve İstisnalarda İndirim Önceliği

Geçmiş yıl zararları KVK'nın 9. maddesi uyarınca kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde kurum kazancından mahsup edilmektedir. İstisnalar ise niteliği itibarıyla farklı bir düzenleme olup safi kurum kazancına uygulanacak bir indirim niteliğindedir. Bu itibarla kurum kazancından öncelikle geçmiş yıl zararları indirim konusu yapılarak safi kurum kazancı tespit edilecek, daha

---

<sup>323</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.82.

<sup>324</sup> Küçük, s.59.

<sup>325</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.82.

sonra tespit edilen bu kurum kazancına mevcut istisnalar indirim önceliğine göre uygulanacaktır.<sup>326</sup>

### **4.3. KAZANCIN BULUNMASI HALİNDE BEYANNAME ÜZERİNDEN YAPILACAK İNDİRİMLER**

KVK'nın 10. maddesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimlerin yapılacağı hükme bağlanmıştır.<sup>327</sup>

#### **4.3.1. Ar-Ge İndirimi**

##### **4.3.1.1. Yasal Düzenleme**

GVK'nın 89/1-9. maddesi uyarınca; gelir vergisi mükellefleri, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi"ni yıllık gelir vergisi beyannameleri üzerinde indirim konusu yapabilecekler, ancak faydalanamadıkları indirim tutarını izleyen yıllara devredemeyeceklerdir.

KVK'nın 10/1-a maddesi uyarınca; kurumlar vergisi mükellefleri, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü oranında hesaplanacak "Ar-Ge indirimi"ni kurumlar vergisi beyannameleri üzerinde indirim konusu yapabilecekler, ayrıca faydalanamadıkları indirim tutarını izleyen yıllara devredebileceklerdir.<sup>328</sup>

Madde hükmüne göre, Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanına

---

<sup>326</sup> Küçük,s.59.

<sup>327</sup> M.Emin Akyol, "Kurumlar Vergisi Matrahının Hesaplanması", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 380 (Nisan 2013), s.7.

<sup>328</sup> Umut Varlı, Ömer Nuri Türkşen, "Ar-Ge İndiriminden Yararlanan Mükelleflerin Dikkat Etmesi Gereken Hususlar I", Yaklaşım Dergisi, Sayı.240 (Aralık,2012), s.69.

tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar Ar-Ge indirimine konu edilemeyecektir.

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde<sup>329</sup> yer alan, Ar-Ge indirimi ile ilgili tanımlar aşağıdaki gibidir.

**Ar-Ge Harcamaları:** Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan ve aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilen veya doğrudan gider kaydedilen harcamalar, Ar-Ge harcamalarıdır.

**Ar-Ge İndirimi:** Ar-Ge harcamaları üzerinden %100 oranında hesaplanarak kurum kazancından indirilecek tutar, Ar-Ge indirimidir.

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

**Teknoloji:** Teknik üretme ve bu tekniğin uygulanması ile ilgili gerekli alet, makine ve malzemeleri geliştirebilme bilgisidir.

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

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

---

<sup>329</sup> 03.04.2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

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

Üretim Yöntemlerinde Yenilik: Geleneksel üretim tesislerinde üretilmeyen, halen üretilmekte olan veya yeni ürünlerin yeni tekniklerle üretilmesinde kullanılan bir yöntem teknolojik açıdan yeni sayılır.

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

#### **4.3.1.2. Ar-Ge İndiriminin Kapsamı**

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için Ar-Ge faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekmekte olup aşağıda belirtilen amaçlara yönelik faaliyetler Ar-Ge faaliyetleridir;<sup>330</sup>

- Bilimsel ve teknolojik alanlardaki belirsizlikleri gidermek ve bunları aydınlatmak amacıyla, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni teknik bilgilerin elde edilmesi,
- Yeni yöntemlerle yeni ürünler, madde ve malzemeler, araçlar, gereçler, işlemler, sistemler geliştirilmesi, tasarım ve çizim çalışmaları ile yeni teknikler ve prototipler üretilmesi,
- Yeni ve özgün tasarıma dayanan yazılım faaliyetleri,
- Yeni üretim yöntem, süreç ve işlemlerinin araştırılması veya geliştirilmesi,

---

<sup>330</sup> Muhammet Bezirci, Ar-Ge Teşvikleri, Ankara: Beta, 2012, s.46-47.



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

şeklinde Ar-Ge faaliyetleri sınırları ile beraber tanımlanmıştır.

#### **4.3.1.3. Ar-Ge İndirimi Kapsam Dışı Faaliyetler**

Aşağıda sayılan faaliyetler Ar-Ge faaliyetleri kapsamında değerlendirilmez.<sup>331</sup>

- 1- Pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- 2- Kalite kontrol,
- 3- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- 4- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- 5- İcat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- 6- Biçimsel değişiklikler ( amaçlara yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon vb. gibi estetik ve görsel değişiklikler),
- 7- Bilimsel ve teknolojik yenilik doğurmayan rutin faaliyetler (rutin veri toplama, rutin analizler için kullanılan program, yazılım vs, üretilen prototiplerin rutin ayarlamaları),
- 8- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,

---

<sup>331</sup> Ali İhsan Özeroğlu, “Türkiye’de Ar-Ge Düzenlemeleri ve Uygulamaları”, Öneri, C.9 S.36 (Temmuz, 2011), s.108.

9- Proje sonucunda geliştirilen ürüne ilişkin fikri mülkiyet haklarının korunmasına yönelik çalışmalar,

10-Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri.

#### **4.3.1.4. Ar-Ge İndiriminin Sınırı**

Esas itibarıyla Ar-Ge faaliyeti, denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer.<sup>332</sup> Bu bağlamda, AR-GE faaliyeti esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona ermektedir. AR-GE projesiyle elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği an, projenin bitmiş olarak kabul edildiği andır ve bahse konu tarihten sonra gerçekleştirilen harcamalar AR-GE harcaması kapsamında dikkate alınmaz. Ancak, tamamlanan proje neticesinde elde edilen ürünün geliştirilmesine yönelik gerçekleştirilecek çalışmalar, yeni AR-GE projesi olarak değerlendirilir. Ayrıca, nihai ürünün oluşturulması aşamasında, elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerekmesi durumunda değişiklik yapılmak üzere işletme içinde ya da dışında test edilmesine yönelik harcamalar AR-GE faaliyeti kapsamında yer almaktadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar ile ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar, AR-GE faaliyeti kapsamı dışında değerlendirilmektedir.

333

#### **4.3.1.5. Ar-Ge Harcamaları**

Ar-Ge harcamalarının bu Tebliğ kapsamında değerlendirilebilmesi için işletmelerin ayrı bir Ar-Ge departmanı kurmaları zorunlu olup Ar-Ge faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda gösterilmiştir.<sup>334</sup>

---

<sup>332</sup> Özeroğlu, s.107.

<sup>333</sup> Elif Cenkeri, “Kurumlar Vergisi Kapsamında Ar-Ge İndirimi”, E-Yaklaşım, Sayı.239 (Kasım,2012), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14742>, (Erişim Tarihi:07.10.2013).

<sup>334</sup> Doğrusöz, s.193-194.

İlk Madde ve Malzeme Giderleri : Her türlü direkt ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça ve benzeri giderleri ile amortisman uygulamasına konu olmayan maddi ve gayri maddi kıymet iktisaplarına ilişkin giderli kapsar. Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stoklar hesabında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesabından mahsup edilme suretiyle izlenmesi gerekmektedir.

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

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

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

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

Amortisman ve Tükenme Payları : Doğrudan Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan bina, makine-tesis ve cihazlar, taşıtlar, döşeme ve demirbaş gibi maddi ve maddi olmayan duran varlıklar için ayrılan amortisman ve tükenme paylarından oluşur.

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

#### **4.3.1.6. Ar-Ge İndiriminin Uygulanması**

Araştırma ve geliştirme harcamaları niteliklerine göre, muhasebe uygulamaları çerçevesinde, doğrudan ve amortisman yoluyla gider olarak kaydedilmek suretiyle kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaktadır. Ar-Ge harcamalarına ilave olarak bunların %100'ünün ilgili dönemde beyan edilen kurum kazancından indirilmesine imkan sağlanmaktadır.

Ar-Ge harcamalarının aktifleştirme ve itfasıyla ilgili olarak Vergi Usul Kanunu'nda doğrudan bir düzenleme yer almamakta ancak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde ve 38 Seri No.lu Muhasebe Standardında bu konu hakkında düzenlemeler bulunmaktadır. Aktifleştirme işlemleri sadece kurumlar vergisi mükellefleri için söz konusu olmaktadır.<sup>335</sup>

İlgili dönemde kazancın yetersizliği nedeniyle indirim konusu yapılamayan Ar-Ge İndirimi tutarı sonraki hesap dönemlerine devredecektir.

---

<sup>335</sup> Öznur Akyol, “Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Matrahın Tespiti: Türkiye Uygulaması, (Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi,2009),s.153.

#### **4.3.1.7. Ar-Ge Harcamalarının Kayıtlarda İzlenmesi**

1 No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde mükelleflerin hesap dönemi içerisinde gayrimaddi hakka yönelik yaptıkları araştırma ve geliştirme harcamalarının tamamını aktifleştirmek zorunda oldukları belirtilmiştir.<sup>336</sup>

İster aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden % 100 oranında Ar-Ge indirimi ayrıca hesaplanacak ve yıllık beyanname üzerinde kazançtan indirim konusu yapılacaktır.<sup>337</sup>

#### **4.3.1.8. Diğer Hususlar**

##### **4.3.1.8.1. Mükelleften İstenecek Belgeler**

Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetleriyle ilgili olarak 3 Seri no.lu KVK. Genel Tebliğinin 1 numaralı ekinde yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'na elden veya posta yoluyla gönderilecektir. Ancak bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak, 2 seri no.lu KVKGT'de ise bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak, çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve uygun bulunması halinde, başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvuruların değerlendirmeye alınmayacağı belirtilmiştir.

Bakanlık, raporun genel değerlendirmesini yaptıktan sonra, projenin bilimsel olarak incelenerek münhasıran yeni bilgi ve teknoloji arayışına yönelik olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla, projeyi Tubitak ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlara intikal ettirecektir. Mükellefe, proje bütçesinin %0,3'ü oranında bir

---

<sup>336</sup> Ercan Alptürk, Son Yasal Düzenleme Kapsamında Vergi, Muhasebe ve Teşvik Uygulamaları Yönünden Ar-Ge Harcamaları, Ankara: Türmob Yayınları, 2008, s.44.

<sup>337</sup> Alptürk, s.45

tutarı incelemeyi yapan kuruluşa ödemesi için bir yazı gönderilecek, ancak bu tutar 15.000,00.- TL'sını aşmayacaktır.<sup>338</sup>

#### **4.3.1.8.2. YMM Tasdik Raporu Zorunluluğu**

02.01.1990 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan ‘‘Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’’ hükümleri uyarınca ‘‘Ar-Ge İndirimi’’ ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Ar-Ge İndiriminden yararlanan mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanan Ar-Ge indiriminin doğru hesaplandığı ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde bağlı buldukları vergi dairelerine vermeleri gerekmektedir. Ar-Ge proje değerlendirme raporlarının, YMM tasdik raporlarının verilmesi gereken ay içinde veya daha sonra gelmesi halinde de mükellefler Ar-Ge indiriminden yararlanabileceklerdir. Bu durumda, değerlendirme raporunun ilgili vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 30 gün içerisinde YMM tasdik raporunun ibraz edilmesi gerekecektir. Söz konusu raporun bu süreler içinde verilmemesi halinde ise Ar-Ge indiriminden yararlanılmayacağı tabiidir.

Ar-Ge indirimine ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda Ar-Ge indirimine ilişkin olarak ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

<sup>339</sup>

#### **4.3.1.8.3. Projenin Ar-Ge Projesi Olarak Değerlendirilmemesinin Sonuçları**

Ar-Ge indiriminden yararlanabilmek için, Tubitak ve/veya üniversiteler ile araştırma yapılan konuda uzmanlaşmış kuruluşlarca olumlu raporlarının alınmış olması şarttır.<sup>340</sup>

---

<sup>338</sup> Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt, s.206.

<sup>339</sup> Mehmet Tahir Ufuk, ‘‘Ar-Ge İndirimi’’, Yaklaşım, Sayı.187 (Temmuz,2008), s.141.

<sup>340</sup> Danıştay Üçüncü Dairesinin 11.12.1995 tarih ve E.1995/1845 K.1995/4142 sayılı kararı.

#### **4.3.1.8.4. Yatırım İndirimi ve Ar-Ge İndiriminin Birlikte Uygulanması**

Mükelleflerin 6009 sayılı Kanunla değişen Geçici 69'uncu madde kapsamında 31.12.2011 tarihi itibariyle mevcut olup, 2011 yılı kazançlarından indiremedikleri yatırım indiriminden 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yararlanılacak olması, Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılan söz konusu amortismanına tabi iktisadi kıymetler için Ar-Ge indiriminden yararlanılmasına engel teşkil etmemektedir.<sup>341</sup>

Ar-Ge indiriminden yararlanacak kurumlar vergisi mükelleflerinin aynı zamanda yatırım indirimi istisnasından yararlanması halinde, öncelikle Ar-Ge indirimi daha sonra da yatırım indirimi uygulanacaktır.

#### **4.3.1.8.5. Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde ve Serbest Bölgelerde Yapılan Ar-Ge Harcamaları**

5520 sayılı Kanun'un gerekçesinde, Ar-Ge indirimine ilişkin yeni düzenlemenin, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak 4691 sayılı Teknoloji Bölgeleri Kanunu'nda yer alan teşvik edici düzenlemenin bir tamamlayıcısı olduğu belirtilmiştir. Ar-Ge indirimi uygulaması açısından, Ar-Ge departmanının bulunduğu yerde veya ayrı bir yerde, gerekse teknoloji geliştirme bölgelerinde kurulan Ar-Ge departmanlarında yapılan harcamaların 1 seri no.lu KVK Genel Tebliği'nde belirtilen kriterlere uyanlar Ar-Ge indirimi kapsamındadır.<sup>342</sup>

#### **4.3.1.8.6. 5746 Sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Uyarınca Ar-Ge İndirimi**

5746 sayılı Kanun'da Ar-Ge; "araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmaları, çevre uyumlu ürün tasarımı veya yazılım faaliyetleri ile alanında bilimsel ve teknolojik gelişme

<sup>341</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.123

<sup>342</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.124.

sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan faaliyetler” şeklinde tanımlanmıştır.<sup>343</sup>

5746 sayılı Kanun’un 3/1. maddesi uyarınca,<sup>344</sup>

- ✓ Teknoloji merkezi işletmelerinde,
- ✓ Ar-Ge merkezlerinde,
- ✓ Kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde,
- ✓ Rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve
- ✓ Teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca,

gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı, KVK’nın 10. maddesine göre kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir.

Ayrıca 500 ve üzerinde tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden Ar-Ge merkezlerinde o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamasının bir önceki yıla göre artışının yarısı da indirim konusu yapılabilir.

Yukarıda geçen kavramlar, 5746 sayılı Kanununun 2. maddesinde şu şekilde tanımlanmıştır.

Ar-Ge merkezi: Dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyerleri dahil, kanuni veya iş merkezi Türkiye’de bulunan sermaye şirketlerinin; organizasyon yapısı içinde ayrı bir birim şeklinde örgütlenmiş, münhasıran yurtiçinde araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan

---

<sup>343</sup> Yıldız, Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2013, s.121.

<sup>344</sup> Yıldız, Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2013, s.121-122.



ve en az elli tam zaman eşdeğer Ar-Ge personeli istihdam eden, yeterli Ar-Ge birikimi ve yeteneği olan birimlerdir.

Ar-Ge projesi: Amacı, kapsamı, genel ve teknik tanımı, süresi, bütçesi, özel şartları, diğer kurum, kuruluş, gerçek ve tüzel kişilerce sağlanacak aynî ve/veya nakdî destek tutarları, sonuçta doğacak fikri mülkiyet haklarının paylaşım esasları tespit edilmiş ve Ar-Ge faaliyetlerinin her safhasını belirleyecek mahiyette ve bilimsel esaslar çerçevesinde hazırlanan projelerdir.

Rekabet öncesi işbirliği projeleri: Birden fazla kuruluşun; ölçek ekonomisinden yararlanmak suretiyle yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlayarak verimliliği artırmak ve mevcut duruma göre daha yüksek katma değer sağlamak üzere, rekabet öncesinde ortak parça veya sistem geliştirmek ya da platform kurabilmek amacıyla yürütecekleri, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik olarak yapılan ve fizibiliteye dayanan işbirliği anlaşması kapsamında, bilimsel ve teknolojik niteliği olan projelerdir.

Teknogirişim sermayesi: Örgün öğrenim veren üniversitelerin herhangi bir lisans programından bir yıl içinde mezun olabilecek durumdaki öğrenci, yüksek lisans veya doktora öğrencisi ya da lisans, yüksek lisans veya doktora derecelerinden birini ön başvuru tarihinden en çok beş yıl önce almış kişilerin, teknoloji ve yenilik odaklı iş fikirlerini, desteği veren merkezi yönetim kapsamındaki kamu idareleri tarafından desteklenmesi uygun bulunan bir iş planı çerçevesinde, katma değer ve nitelikli istihdam yaratma potansiyeli yüksek teşebbüslere dönüştürebilmelerini teşvik etmek için yapılan sermaye desteğidir.

Yenilik: Sosyal ve ekonomik ihtiyaçlara cevap verebilen, mevcut pazarlara başarıyla sunulabilecek ya da yeni pazarlar yaratabilecek; yeni bir ürün, hizmet, uygulama, yöntem veya iş modeli fikri ile oluşturulan süreçleri ve süreçlerin neticelerini ifade eder.

5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge indirimden yararlanan mükellefler; KVK'nın 10. maddesinin (1-a) bendinde yer alan Ar-Ge indiriminden ayrıca yararlanamayacaklardır.

Daha önce de belirtildiği gibi, 5746 sayılı Kanununun 4/6. maddesinde, bu Kanunun uygulamasına ve denetimine ilişkin usul ve esasların, TÜBİTAK'ın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığı ile Sanayi ve Ticaret Bakanlığı tarafından birlikte çıkarılacak yönetmelikle belirleneceği belirtilmiş olup; bu hükme istinaden “Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği” çıkarılmıştır. Bu Yönetmelik, 3624 sayılı Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı Kurulması Hakkında Kanuna göre kurulan teknoloji merkezleri (teknoloji merkezi işletmeleri) ile Türkiye'deki Ar-Ge merkezleri, Ar-Ge ve yenilik projeleri, rekabet öncesi işbirliği projeleri ve teknogirişim sermayesine ilişkin destek ve teşviklere yönelik uygulama ve denetim usul ve esaslarını kapsamaktadır.

Söz konusu yönetmelikte yer alan düzenlemeler çerçevesinde, 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge ve yenilik harcamalarının kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

#### 5746 Sayılı Kanuna Göre Ar-Ge ve Yenilik Faaliyetleri<sup>345</sup>

Yapılan bir harcamanın Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında yapılmış olması gerekir.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri; kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması amacıyla sistematik bir temelde yaratıcı çalışmalar yürütmek suretiyle alanında bilimsel ve teknolojik gelişme sağlayan, bilimsel ve teknolojik bir belirsizliğe odaklanan, çıktıları özgün, deneysel, bilimsel ve teknik içerik taşıyan çevre uyumlu ürün tasarımı ve yazılım faaliyetleri dâhil olmak üzere yenilik süreçlerini de içeren faaliyetlerdir.

Aşağıda sayılan faaliyetler, Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği uygulanmasında Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilmeyecektir.

---

<sup>345</sup> Yıldız, Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi, 2013, s.123.

- Pazarlama faaliyetleri, piyasa taramaları, pazar araştırması ya da satış promosyonu,
- Kalite kontrol,
- Sosyal bilimlerdeki araştırmalar,
- Petrol, doğalgaz, maden rezervleri arama ve sondaj faaliyetleri,
- İlaç üretim izni öncesinde en az 2 aşaması yurt içinde gerçekleştirilmeyen klinik çalışmalar ile üretim izni sonrasında gerçekleştirilen klinik çalışmalar,
- Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın icat edilmiş ya da mevcut geliştirilmiş süreçlerin kullanımı,
- Kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması amaçlarına yönelik olmayan şekil, renk, dekorasyon ve benzeri estetik ve görsel değişiklikleri içeren biçimsel değişiklikler,
- Programlama dilleri ile işletim sistemleri hariç olmak üzere internet sitelerinin ve benzerlerinin hazırlanmasına yardımcı mevcut yazılımların kullanılması suretiyle yapılan yazılım geliştirme faaliyetleri,
- Yazılımlara ilişkin, bilimsel ve/veya teknolojik ilerlemeler veya teknolojik belirsizliklerin çözümlenmesini içermeyen olağan ve tekrarlanan faaliyetler,
- İlk kuruluş aşamasında kuruluş ve örgütlenmeyle ilgili araştırma giderleri,
- Ar-Ge ve yenilik faaliyetleriyle geliştirilen ürüne veya sürece ilişkin fikrî mülkiyet haklarının edinimi dışında bu hakların korunmasına yönelik çalışmalar,

- Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,

- Üretim ve üretim altyapısına yönelik yapılan yatırım faaliyetleri, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalar,

- Bir Ar-Ge projesi kapsamında olmaksızın yeni süreç, sistem veya ürün ortaya konulmasına hizmet etmeyen doğrudan veya gömülü teknoloji transferi.

#### **4.3.1.8.7. Ar-Ge İndiriminden Yararlanılan Kazancın Dağıtılması**

Ar-Ge indirimi nedeniyle kurumlar vergisi matrahına dahil edilmeyen kazancın dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden kar payını alan gerçek veya tüzel kişinin hukuki statüsüne göre Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü ya da Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15 veya 30'uncu maddelerine göre vergi kesintisi yapılacaktır.<sup>346</sup>

#### **4.3.2. Sponsorluk Harcamaları**

##### **4.3.2.1. Sponsorluk Harcamalarının Mahiyeti**

5520 sayılı Kurumlar vergisi Kanunu'nun 10/1-b maddesinde "*b) 21.05.1986 tarih ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17.06.1992 tarih 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.*" hükmüne yer verilmiştir.<sup>347</sup>

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği'nin 4 ve 13. maddelerinin tetkikinden de anlaşılacağı üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara aynı

<sup>346</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, 2.Cilt, s.124.

<sup>347</sup> Fatih Gündüz, "Kurumlar Vergisi Kanunu'na Göre 2012 Yılına İlişkin Beyanname Üzerinde Gösterilmesi Gereken İndirimler", E-Yaklaşım, Sayı.244 (Nisan 2013), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=19341&arananKey=FAT%C4%B0H%20G%C3%9CND%C3%9CZ>, (Erişim Tarihi:07.10.2013).

ya da nakdi olarak verilen desteklerin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu(8) uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

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 Müdürlüğü'nün 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

sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.<sup>348</sup>

#### **4.3.2.2. Sponsorluk Uygulamasına İlişkin Usul ve Esaslar**

##### **4.3.2.2.1. Kimlere Sponsor Olunabilecek**

Sponsor olabilecekler gerçek ve tüzel kişilerdir. Sponsor olunabilecekler ise, federasyonlar, gençlik ve spor kulüpleri veya sporcuları, yerel yönetimler, kamu kurum ve kuruluşları,

---

<sup>348</sup> Harun Uysal, “Sponsorluk Kavramı ve Sponsorluk Harcamalarının Hukuki ve Vergisel Boyutu”, Yaklaşım Dergisi, Sayı.232 (Nisan,2012), s.100.

Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ve Paralimpik (engellilere dönük sportif faaliyet hazırlayan federasyon) Komitesidir.<sup>349</sup>

Konu ile ilgili verilen bir özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.<sup>350</sup>

”..... Bu çerçevede, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) ve (2) numaralı bentlerinde, mükelleflerin eş ve çocuklarına ilişkin yaptıkları hangi harcamaların gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere indirilebileceğinin tahdidi olarak sayılmış olması ve ... Motor Sporları Kulübü’nde amatör sporcu olarak faaliyet gösteren eşinize yapmış olduğunuz sponsorluk harcamalarının Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği’nde belirtilen ticari fayda sağlama ya da sosyal sorumluluklarınızı yerine getirme amacı kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmaması nedeniyle, söz konusu sponsorluk harcamalarının yıllık gelir vergisi beyannamenizde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.”

#### **4.3.2.2.2. Sponsorluk Sözleşmesi**

Sponsor firma ile sponsor olunan arasında, tarafların hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması zorunludur. Sponsorlarla sözleşme yapmaya, sponsorluk hizmeti alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Sponsorluk sözleşmelerinin imzalanmasını müteakip bir sureti on gün içerisinde sponsor oluna kişi, kurum ya da kuruluş tarafından Genel Müdürlüğe gönderilir.<sup>351</sup>

<sup>349</sup> Uysal, Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu, s.471.

<sup>350</sup> İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 28.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-61 sayılı özelgesi.

<sup>351</sup> Cuma Adıbeş, “Sponsorluk Kavramı ve Kurum Kazancı Tespitinde Sponsorluk Harcamalarının Yeri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı.259 (Nisan,2010), s.160.

#### 4.3.2.2.3. Sponsorluk Yapılabilecek Konular

Yönetmeliğin 5'inci maddesinde sponsorluk yapılabilecek alanlar tadadi olarak sayılmıştır. Buna göre ulusal veya uluslar arası gençlik ve spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişiler sadece aşağıda belirtilen alanlarda sponsorluk yapabilirler.<sup>352</sup>

- a) Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün yıllık faaliyet programında bulunan ulusal ve uluslararası gençlik ve spor organizasyonları,
- b) Spor kulüpleri ile federasyonların yıllık programlarında bulunan eğitim ve alt yapı faaliyetleri ile sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine (sporcuların transfer bedelleri hariç) yönelik resmi sportif faaliyetleri,
- c) Kamu kurum ve kuruluşları, yerel yönetimler ile gençlik ve spor kulüplerine ait; gençlik ve spor faaliyetlerinden Genel Müdürlükçe uygun görülenlerin yapımı, ikmal, onarımı ve bakımı,
- d) Federasyonlar ile gençlik ve spor kulüplerinin hizmet ve faaliyetlerini yürütebilmeleri için gerekli olan, gençlik ve spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzemelerin temini,
- e) Ferdi lisanslı sporcuların, Genel Müdürlük veya ilgili federasyonca ferdi olarak katılmasına izin verilen ulusal ve uluslararası organizasyonları,
- f) Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ile Paralimpik Komitesinin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetleri.

---

<sup>352</sup> Yüksel Duman, “Sponsorluk ve Sponsorluk Harcamalarının Beyannamede İndirimi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı. 246 (Mart,2009), s.143.

#### 4.3.2.2.4. Sponsorluk Harcamaları ve Belgelendirme

Söz konusu yönetmeliğin 13'üncü maddesinde; sponsorluk konusu olan iş ve hizmetle ilgili olarak yüklenilen sponsorluk bedelinin, sponsor tarafından bizzat harcama yapılarak yerine getirilebileceği gibi bu bedelin, sponsorluğa alanın hesabına yatırılmak suretiyle de yerine getirilebileceği, sponsorluğa alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise, sponsorun değil, sponsorluğa alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Harcama ister sponsor, isterse sponsorluğa alan; genel müdürlük, federasyon, gençlik ve spor kulüpleri ve diğerleri tarafından yapılsın sponsorluk konusu olan bedel için yapılan harcamalar, gider neveleri itibariyle aşağıda belirtilen harcama kalemlerinden oluşur. Bunlar;

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde yapılan ayni ve nakdi ödemeler,
- Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Kırtasiye giderleri,
- Sağlık ve sigorta bedelleri
- Spor malzemesi, araç ve gereç alımı ile kiralama giderleri



- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilir.

Ancak, spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilmesi gerekir.

Söz konusu yönetmelik hükümlerinde; sponsorluk hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlara aynı ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu'nu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanmasının zorunlu olduğu konusunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunması ve bu desteğin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gerekir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın 'sponsorluk amacıyla' yatırıldığına dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.<sup>353</sup>

Söz konusu nakdi desteğin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.<sup>354</sup>

Diğer taraftan, desteğin nakdi olarak değil de aynı olarak yapılmış olunması durumunda;

- İşletmenin varlıklarından aynı olarak yapılan desteğin sponsorluk hizmeti alan kişi, kurum veya kuruluşlara teslim edilmesi halinde, teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin

---

<sup>353</sup> Altar Ömer Arpacı, Kurum Matrahının Tespitinde Giderler, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2008, s.168.

<sup>354</sup> Uysal, "Sponsorluk Kavramı ve Sponsorluk Harcamalarının Hukuki ve Vergisel Boyutu", Yaklaşım Dergisi, Sayı.232 (Nisan, 2012), s.100.

cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalanmış olunması,

Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara verilmiş olması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunu düzenlenmesi ve makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin v.b.hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması

şarttır.<sup>355</sup>

#### **4.3.2.3. Sponsorluk Harcamalarının Kurum Kazancından İndirilmesi**

1- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesi ile 3289 ve 3913 sayılı Kanunlar ve bu Kanunların uygulamasına ilişkin olarak çıkarılan Gençlik ve Spor Gene Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliği hükümlerine göre; sponsorluk harcamalarının amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde harcamanın yapıldığı yılda indirim olarak kurumun kazancından tenzil edilir.

2- Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları; hesap dönemi içinde yapıldığı tarihte kayıtlara gider olarak kaydedildiğinden, sponsorluk harcamaları kurum kazancının tespitinde Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler olarak dikkate alınması gerekir. Ayrıca, yukarıdaki bölümlerde belirtilen esaslar çerçevesinden tespit edilen ve indirim olarak dikkate alınan sponsorluk harcamaları kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurum kazancından indirilebilir.

3- Sponsorluk harcamasının kurum kazancından indirilmesi için; kurum kazancının yeterli olması gerekir. Eğer, kurum kazancı sponsorluk harcamasını karşılamıyorsa veya kurumun zararı varsa, sponsorluk harcamasının kurum kazancından indirilemeyen kısmı daha sonraki hesap dönemine devredilemez ve indirim hakkı kaybedilir.

---

<sup>355</sup> Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt, s.215-216.

4- Sponsorluk harcamalarının yıllık kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirimi için, söz konusu beyannamenin ekinde herhangi bir belgenin verilmesine veya ibrazına gerek yoktur.

### **4.3.3. Bağış ve Yardımlar**

Şirketler sosyal, kültürel ve benzeri nedenlerle çeşitli kurumlara bağış ve yardım şeklinde destek sağlamaktadırlar. Bağış ve yardımlarda esas alınan, kurum kazancının %5'ine kadar olan tutarın indirimine izin veren düzenleme olmakla birlikte, bağış ve yardımların tümünün indirim konusu yapılabildiği durumlar da mevcuttur. Ancak ne olursa olsun, kurum kazancı bulunmaması durumunda bağış ve yardımların indirim konusu yapılması mümkün değildir. Söz konusu harcamalar yalnızca beyanname üzerinden indirim konusu edilir.

Bağış ve yardımların indirilemeyen kısmı diğer yıla nakledilemez. Bunun tek istisnasını, fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara bağışlanan gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedelleri oluşturur. Söz konusu indirim GVK'nın indirilecek giderler başlıklı 40. Maddesinde düzenlendiğinden, sayılan malzemelerin maliyet bedelleri ticari kazancın tespitinde doğrudan dikkate alınır. Buna göre, söz konusu bağış tutarı doğrudan gider yazılmakta, beyanname üzerinde gösterilmemekte ve kurumun zararlı olması durumunda beş sene boyunca zarar tutarının içinde ileriki yıl beyannamelerine aktarılmaktadır.<sup>356</sup>

#### **4.3.3.1. Kurum Kazancı Üzerinden %5 Oranında İndirilebilen Bağış ve Yardımlar**

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

---

<sup>356</sup> Arslan, s.188.

Matrahtan indirilmesi için bağış ve yardımların;<sup>357</sup>

• Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunana kurum ve kuruluşlara yapılması,

- Makbuz karşılığı olması,
- Karşılıksız yapılması,
- Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi,
- Beyannamede ayrıca gösterilmesi

gerekir. İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

İndirilebilecek bağış ve yardımın tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki (Ticari Bilanço Karı – (İştirak Kazançları İstisnası + Geçmiş Yıl Zararları)) tutarıdır.

%5'lik oranın uygulanacağı kazancın tespit edilmesinde kanunen kabul edilmeyen giderlerin ticari bilanço karına eklenip eklenmeyeceği konusunda verilen bir özeldede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.<sup>358</sup>

“.....Bu hüküm ve açıklamalara göre; şirketinizce kurumlar vergisi beyannamenizde indirim konusu yapılacak olan bağış ve yardımlara ait üst sınırının hesaplanmasında ticari bilanço karınızın dikkate alınması gerekmektedir.

<sup>357</sup> Yalçın, Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Giderler 1.Cilt, s.771.

<sup>358</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-66 sayılı özeldesi.

Öte yandan, indirim esas kazanç tutarının tespitinde, zarar mahsubu dahil giderler ve iştirak kazançları düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutarın esas alınması, bağış ve yardımların indiriminin de bu sıraya göre yapılacağı anlamına gelmez. Daha önce de belirtildiği üzere, Kanunun 10. maddesinde yer alan indirimlerin, Kanunda yer alan sıraya göre yapılması gerekmektedir. Buna göre, kurum kazancından öncelikle zarar olsa dahi indirilecek istisnaların, daha sonra geçmiş yıl zararlarının ve sonrasında da 10. maddedeki sırasıyla diğer indirimlerin yapılması gerekmektedir.”

#### Bağış ve Yardımların Aynen Yapılması Halinde Değer Tespiti

Bağış ve yardım nakden yapılabileceği gibi, aynı bağış ve yardım yapılması da mümkündür. Bu durumda mal veya hak bağışı söz konusudur. Bağışlanan mal ve hakkın varsa mukayyet değeri, mukayyet değer yoksa VUK.’nun 267’nci maddesindeki emsal bedele (üçüncü sıradaki takdir esası) göre değerlendirilmesi ve matrahtan indirilmesi gerekir.<sup>359</sup>

#### 4.3.3.2. %5 Oranı İle Sınırlı Olmaksızın Tamamı İndirilebilecek Bağış ve Yardımlar

##### 4.3.3.2.1. Eğitim ve Sağlık Kuruluşları İçin Yapılan Bağış ve Yardımlar

Eğitim, sağlık ve bakım hizmetlerini geliştirmek ve devam ettirmek amacıyla yapılan harcamalar kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.<sup>360</sup>

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,

- Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,

<sup>359</sup> Çakmak, 2010 Yılı Gelir Ve Kurumlar Vergi Beyanname Düzenleme Rehberi, Ankara: 2010, s.197-198.

<sup>360</sup> Niyazi Özkaya, “Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Bağış ve Yardımların İndirimi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 220 (Nisan 2011), s.127.

- Mevcut okul, sağlık tesisi ve ğrenci yurtları ile ocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların

tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Sözü edilen tesislerin yapımı için bentte sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulu'nca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ise o yılki kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir.<sup>361</sup>

Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Bu kapsamda yapılan bağışlar kurum kazancı varsa indirim konusu yapılabilecektir. Kazancın yetersizliği nedeniyle indirilemeyen kısmın ertesi yıla zarar olarak devredilebilmesi mümkün değildir. Zira 10.03.2004 tarih ve GVK-21/2004-13 sayılı 21 Seri No.lu Gelir Vergisi Sirküleri 8. kısmında da belirtildiği üzere, gerek zarar beyanı gerekse gelirin yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen bağış ve yardımların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devredilmesi mümkün değildir.

Dini tesislere ilişkin bağış ve yardımlar, 15.06.2012 tarihinden geçerli olmak üzere bu bölüme eklenmiştir. Buna göre, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislere 15.06.2012 tarihinden sonra yapılacak bağış ve yardımların tamamı, kurum kazancı bulunması halinde beyanname üzerinden indirilecektir.

---

<sup>361</sup> Volkan Yüksel, "Kurum Kazancının Tespitinde Bağış ve Yardımlar", Yaklaşım Dergisi, Sayı.232 (Nisan, 2012), s.73.

Düzenlemede yer alan:

- Okul; Doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verilen temel birimler ile rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat Okullarını,

- Sağlık tesisi; Sağlık Bakanlığınca sağlık tesisi kapsamında değerlendirilen kurum ve kuruluşları,

- İbadethane ve yaygın din eğitimi verilen tesis; Diyanet İşleri Başkanlığı'nca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesisleri ifade eder.<sup>362</sup>

Eğitim ve sağlık tesisleri ile dini tesislere ilişkin olarak yapılan gerek aynı gerekse nakdi bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince gider veya indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gerekli ve yeterlidir.<sup>363</sup>

Yapılan bağış ve yardım vergi matrahını azaltıcı bir gider kalemi olduğuna göre, bir belgeye dayanması zorunludur. 213 sayılı VUK'nun 227. maddesi uyarınca; vergi kanunlarına göre tutulan ve üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlere ait kayıtların belgelendirilmesi gerekmektedir. Bu nedenle yapılan bağışlar ilgili kuruluşun düzenleyeceği bir belge ile tevsik edilmelidir. Bu bağlamda yıllık beyanname üzerinde indirim konusu yapılan bağış ve yardımların nasıl belgelendirileceği konusunda 1 Seri No.lu KVK Genel Tebliği'nde aşağıdaki açıklamalarda bulunulmuştur (Aşağıdaki açıklamalar, KVK haricindeki özel kanunlarında düzenlenmiş bulunan bağış ve yardım indirimlerini de kapsamaktadır).<sup>364</sup>

- Aynı veya nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gerekli ve yeterlidir.

---

<sup>362</sup> Arslan, s.191.

<sup>363</sup> Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2013, Cilt 2, s.131.

<sup>364</sup> Zübeyir Bakmaz, "Kurumlarda Bağış ve Yardım İndirimi", E-Yaklaşım Dergisi, Sayı.208 (Nisan,2010), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11215&arananKey=Z%C3%9CBEY%C4%B0R%20BAKMAZ>, (Erişim Tarihi:07.10.2013).

- Nakdi bağışların indirilebilmesi, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.

- Aynı bağış ve yardımın işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda; mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kuruluş tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

- Aynı değerlerin mükelleflerce dışarıdan alınarak bağışlanmış olması durumunda ise, bağışı kabul eden kurum ve kuruluş tarafından teslim ilişkine ilişkin bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup; düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca bağışlanan kıymetlerin dışarıdan temini aşamasında (satıcılar tarafından) düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dâhilinde ilgili kurum ve kuruluşların yetkililerinin imzası bulunacaktır. Diğer bir ifadeyle bağışlanmak üzere satın alınan malların teslimi sırasında ayrıca fatura düzenlemeye gerek bulunmamaktadır. Zira teslim işlemi söz konusu malın alış faturası ile kanıtlanmaktadır. Ancak söz konusu malın sevkinde sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekebilir.

#### **4.3.3.2.2. Kültür ve Sanat Faaliyetleri Adına Yapılan Bağış ve Yardımlar**

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen (KVK md. 10/1-d);<sup>365</sup>

---

<sup>365</sup> Murat Altunsabak, "2011 Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinde Uygulanacak Diğer İndirimler", E-Yaklaşım, Sayı.232 (Nisan,2012), <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13888>, (Erişim Tarihi: 07.10.2013).



- Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticari olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,

- Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarisi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtımı ve tanıtımının sağlanması,

- Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

- 21.07.1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

- Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

- Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

- Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

- Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, ağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanması,

- Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, ağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teizatının tedariki ile film yapımına,

- Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

Buna ek olarak 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nde; 'Bu çerçevede yapılacak bağış ve yardımlar için bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısının kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı bulunulan vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir.' denilerek indirim konusu yapılacak bağış ve yardıma şekil şartı getirilmiştir.<sup>366</sup>

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09/06/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-180 sayılı özelgesinde, Kültür ve Turizm Bakanlığı'nca desteklenen belgesel yapımı için derneğe yapılan bağış ve yardımların indirilmesi hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.<sup>367</sup>

“... Derneğiniz tarafından ... konulu belgesel çekimi için gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince Derneğimize makbuz karşılığı yapılacak bağış ve yardımların, Derneğinizin kamuya yararlı derneklerden olması ya da söz konusu belgeselin Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenmesi veya desteklenmesinin uygun görülmesi halinde, Gelir Vergisi Kanunu'nun 89'uncu maddesi ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10'uncu maddesinde belirtilen şartlar dahilinde gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmakta olup, bu şartların bulunmaması halinde ise söz konusu bağışların gelir ve kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün olmayacaktır.”

<sup>366</sup> Bahadır Coşkun ve Sadi Erineç Erdem, “Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinden Yapılabilecek Diğer İndirimler”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı.163 (Nisan,2013), s.112.

<sup>367</sup> Fazlı Emektar, “Türk Vergi Hukukunda Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.365 (Ocak,2012), s.141-142.

#### 4.3.3.2.3. Türkiye Kızılay Derneği'ne ve Yeşilay Cemiyetine Yapılan Bağış ve Yardımlar

7 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nin 6. maddesi ile 5904 Sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (f) bendi ile 3/7/2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye Kızılay Derneği ile ve 6332 sayılı Kanunla aynı bentte yapılan değişiklikle 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye Yeşilay Cemiyetine, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilecektir.

Diğer taraftan, anılan Dernek ve Cemiyetin iktisadi işletmelerine yapılan bağış veya yardımların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.<sup>368</sup>

Düzenlemedeki "ibadethane" ve "yaygın din eğitimi verilen tesis" ifadelerinden de Diyanet İşleri Başkanlığınca ibadethane sayılan yerler ile Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi olan ve din eğitimi verilen tesislerin anlaşılması gerekmektedir.<sup>369</sup>

Buna göre;<sup>370</sup>

- Merkez veya mülki idare amirlerinden izin alınıp yapılan ibadethaneler,
- Diyanet İşleri Başkanlığı tarafından denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesisler,
- Ayrıca mevcut tesisin faaliyetinin devamı için aynı ve nakdi yardımların tamamı indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Burada bağış yapılacak ibadethanenin devletin bilgisi dahilinde olması gerekmektedir. İçişleri Bakanlığı tarafından izin verilen ve denetiminin ilgili mevzuat kapsamında yapılan

<sup>368</sup> Coşkun ve Erdem, s.113.

<sup>369</sup> Beyanname Düzenleme Rehberi 2013, 2.Cilt, s.130.

<sup>370</sup> İlyas Emre Yayla, "6322 Sayılı Kanun Sonrası Diğer İndirimler ve Özellikli Durumlar", Vergi Dünyası, Sayı.373 (Eylül,2012), s.134.

ibadethaneler olması gerekmektedir. Bu kapsamında yer alan ibadethaneler dışındaki ibadethanelere yapılan bağışlar indirim olarak dikkate alınamaz.

Bağış yapılacak din eğitim kurumunun ise yaygın bir şekilde faaliyet göstermesi ve diyanet işleri başkanlığı tarafından denetlenmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili verilen bir özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.<sup>371</sup>

“.....Bu hüküm ve açıklamalara göre, derneğinize işletilen kız kuran kursu öğrenci yurdunun Diyanet İşleri Başkanlığı'nın denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesisler kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu bağış ve yardımların sadece kız kuran kursu öğrenci yurdunun ihtiyaçları için kullanılması şartıyla, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince yapılan bu nitelikteki bağış ve yardımların tamamının, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89/5 inci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ç maddesi çerçevesinde beyan edilen gelir veya kurum kazancından indirimi mümkündür.”

#### **4.3.3.2.4. Doğal Afetlere İlişkin Bağış ve Yardımlar**

Bakanlar Kurulu'nca yardım kararı alınan doğal afetler dolayısıyla Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığında yapılan ayni ve nakdi bağışların tamamı kurum kazancından indirilebilecektir.

Pakistan'a yapılacak ilaç yardımı indirim konusu yapıp yapılmayacağına ilişkin verilen bir özelgede aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.<sup>372</sup>

“Bu çerçevede, 28 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında Pakistan'da meydana gelen sel felaketinden zarar gören afetzedelere Başbakanlık aracılığı ile makbuz karşılığı yapılacak olan ilaç yardımının, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

<sup>371</sup> Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-120(89-2012/20-515)-157 sayılı özelgesi.

<sup>372</sup> Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-10-86 sayılı özelgesi.

Ancak, istisna veya indirimler ya da geçmiş yıl zararlarının mahsubu nedeniyle kazanç oluşmaması halinde ise söz konusu yardımların indirimi veya sonraki yıllara devri mümkün olmayacaktır.’’

#### **4.3.3.2.5. İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansa yapılan Bağış ve Yardımlar**

5766 Sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa eklenen Geçici Madde 74 ile; 2/11/2007 tarihli ve 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan Ajansa yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı; gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirileceği hüküm altına alınmıştır.<sup>373</sup>

#### **4.3.3.2.6. Eskişehir 2013 Türk Dünyası Başkenti Hakkında Kanun Uyarınca kurulan Ajansa yapılan Bağış ve Yardımlar**

6303 sayılı kanunun 9’uncu maddesiyle GVK’ya eklenen geçici 79’uncu maddesine göre, Eskişehir 2013 Türk Dünyası Kültür Başkenti Hakkında Kanuna göre kurulan Ajansa yapılan her türlü nakdi ve ayni bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir.<sup>374</sup>

#### **4.3.3.2.7. EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan Bağış ve Yardımlar**

10.11.2012 tarihli ve 28463 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 6358 Sayılı Kanunun 17’nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununa eklenen geçici 83’üncü madde hükmü uyarınca; EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan her türlü nakdî ve ayni bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı, gelir vergisi beyannamesinde bildirilecek gelirlere,

---

<sup>373</sup> VDD, Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi, s.705-706.

<sup>374</sup> Sarılı, s. 177.

kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilir.<sup>375</sup>

#### 4.3.4. Girişim Sermayesi Fonu İndirimi

6322 sayılı Kanununun 15. maddesiyle VUK'a eklenen 325/A maddesi aşağıdaki gibidir.<sup>376</sup>

*“Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi olarak Türkiye’de kurulmuş veya kurulacak olan girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından veya beyan edilen gelirden girişim sermayesi fonu ayrılabilir. Bu fon, kurum kazancının veya beyan edilen gelirin %10’unu ve öz sermayenin %20’sini aşamaz.*

*Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar pasifte geçici bir hesapta tutulur. Mükelleflerce, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya girişim sermayesi yatırım fonlarına yatırım yapılmaması halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faizi ile birlikte tahsil edilir.*

*Bu fon; amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, ortaklara dağıtılması, dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması veya işin terki, işletmenin tasfiyesi, devredilmesi, bölünmesi ya da girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde bu maddede belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması halinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde vergiye tabi tutulur.*

*Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.”*

Girişim sermayesi yatırım ortaklıkları SPK mevzuatı gereği kayıtlı sermayeli anonim şirket olarak kurulmak zorundadırlar. Kurumlar Vergisi Kanunu’nun (KVK) 2’nci maddesinin birinci fıkrasında sermaye şirketleri mükellef olarak sayıldığından girişim sermayesi yatırım ortaklıkları kurumlar vergisi mükellefidirler. Aynı maddenin birinci fıkrasının devamında yer alan “Bu Kanunun uygulanmasında, Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine

<sup>375</sup> Denetim İlke ve Esasları 1.Cilt, s.226.

<sup>376</sup> M.Emin Akyol, “Girişim Sermayesi Fonu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.382 (Haziran,2013), s.18.

*tâbi fonlar ile bu fonlara benzer yabancı fonlar sermaye şirketi sayılır.*” hükmü gereği girişim sermayesi yatırım fonları da kurumlar vergisi mükellefidirler.<sup>377</sup>

Girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için, ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kar veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar (Ticari bilanço karı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler – geçmiş yıl zararları-tüm indirim ve istisnalar) dikkate alınacaktır.<sup>378</sup>

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.<sup>379</sup>

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;<sup>380</sup>

- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- İşletmeden çekilmesi,

---

<sup>377</sup>Serkan Sarı,“2012 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Girişim Sermayesi Yatırım Fonları ve Ortaklıkları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.380 (Nisan,2013), s.151.

<sup>378</sup> Ersin Kaplan, “Girişim Sermayesi Fonu ve Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.374 (Ekim,2012), s.170.

<sup>379</sup> Coşkun ve Erdem, s.114.

<sup>380</sup> Beyanname Düzenleme Rehberi 2013, 2.Cilt, s.134.

- 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 bu madde belirtilen amaçla yeniden kullanılmaması hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin olduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksizin vergilendirilecektir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 15. maddesi uyarınca çıkarılan 03.02.2009 tarih ve 2009/ 14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre, girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarının portföy işletmeciliği kazançları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi stopaj oranı %0'dır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici 67 maddesi uyarınca çıkarılan 22.07.2006 tarih ve 2006/ 10731 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'na göre, girişim sermayesi yatırım fonlarından alım-satım kazancı ve girişim sermayesi ortaklıklarının hisse senetlerinin alım satım kazancı elde eden gerçek kişilerin elde ettikleri kazançları üzerinden yapılacak gelir vergisi stopaj oranı %0'dır. Bu nedenle, bu tür gelirler ödeyenler tarafından gelir vergisi stopajına tabi tutulmaz.<sup>381</sup>

---

<sup>381</sup> Yakup Akalp, "Girişim Sermayesi Fonuna İlişkin Dönem Sonu İşlemleri", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.376 (Aralık,2012), s.186.



Buna göre; ayrılan fon tutarının ilgili yılın gelir vergisi veya kurumlar vergisi beyannamesine ayrıca gösterilmesi gerekmektedir. İndirime konu tutarın ilgili yılda beyan edilen gelirin %10'unu, bu madde gereği ayrılan fon tutarlarının toplamının (geçmiş dönemlerde ayrılan fon tutarlar + ilgili dönemde ayrılacak tutar) ise dönem sonu öz sermaye tutarının %20'sini aşmaması gerekir. Burada iki şartın beraber sağlanması gerektiğine dikkat edilmesi gerekmektedir. İndirim tutarının üst sınırının hesaplanmasına esas teşkil eden beyan edilen gelir; ticari bilanço kar veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderlerin eklenmesi ile bulunan tutardan geçmiş yıl zararları ve varsa tüm indirim ve istisnalar düşüldükten sonra elde edilen tutar (ticari bilanço karı (zararı) + KKEG – geçmiş yıl zararları – tüm indirim ve istisnalar) olarak dikkate alınacaktır.<sup>382</sup>

#### 4.3.5. Türkiye'den Yurtdışı Mukimi Kişi ve Kurumlara Verilen Hizmetler

6322 sayılı Kanunla KVK'nun 10'uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile 15.06.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere "*Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın % 50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği*" hüküm altına alınmıştır.<sup>383</sup>

Kazancın indirilebilmesi için,<sup>384</sup>

- Kazanç, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden elde edilmiş olmalıdır.
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinden olmalıdır.

---

<sup>382</sup> Sarı, s.152.

<sup>383</sup> Gök, s.146.

<sup>384</sup> Hasan Burak Gökçen, "Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Hazırlanması", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.380 (Nisan,2013), s.123.

- İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır.
- Hizmet, Türkiye’de münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olmalıdır.
- Fatura, yurt dışı mukim kişi ve/veya kurum adına düzenlenmiş olmalıdır.
- Türkiye’de verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden yurt dışından yararlanılmalıdır.
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması gerekir.

## 5. UYGULAMALAR

### 5.1. Uygulama Örneği- 1

Üsküdar'da Peyzaj Mimarlığı alanında faaliyet gösteren (X) şirketi, 2012 takvim yılında Bakanlar Kurulunca Vergi Muafiyeti tanınan Vakıf'a toplam 50.000,00 TL bağışta bulunmuş olup, kurumlar vergisi beyannamesine ilişkin verileri aşağıda sunulmuştur.

- Ticari bilanço kârı : 300.000 TL
- Geçmiş Yıl Zararı : 40.000 TL
- Bağış ve Yardım : 50.000 TL (kayıtlara gider olarak kaydedilmiştir)
- KKEG : 8.000 TL

Verilere göre, öncelikle şirketin indirebileceği bağış ve yardım tutarının üst sınırı şu şekilde hesaplanacaktır.

A	Ticari Bilanço Karı	300.000,00
B	İştirak Kazançları İstisnası	0,00
C	Geçmiş Yıllar Zararları	40.000,00
D	Oran Uygulamasına Esas Tutar (A-B-C)	260.000,00
E	Üst Sınır (D * 0,05)	13.000,00

Yukarıdaki tablodan görüleceği üzere, ticari bilanço kârından, varsa iştirak kazançları istisnası ve geçmiş yıl zararlarının düşülmesi ile bulunan tutara dış yüzde yöntemiyle %5'lik oranın uygulanması suretiyle, indirilebilecek bağış ve yardımın üst sınırı 13.000 TL olarak hesaplanmıştır. İlgili dönemde 50.000 TL olan bağış ve yardım tutarının 13.000 TL'lik kısmı kurum kazancından indirilebilecektir.

Mükellef kurum için 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde yer alması gereken bilgiler aşağıdaki gibi olacaktır.

A	Ticari Bilanço Karı	300.000,00
B	Kanunen Kabul Edilmeye Giderler  Bağış ve Yardım 50.000 TL  Diğer KKEG 8.000 TL	58.000,00
C	Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisnalar	0,00
D	Kar (A+B-C)	358.000,00
E	Geçmiş Yıllar Zararları	40.000,00
F	İndirime Esas Tutar (D-E)	318.000,00
G	İndirilecek Bağış ve Yardım	13.000,00
H	Kurumlar Vergisi Matrahı	305.000,00

## 5.2. Uygulama Örneği- 2

Şişli’de Turizm sektöründe faaliyet gösteren (X) şirketinin 2012 takvim yılı ticari bilanço karı 250.000 TL olup, ilgili dönem öz sermayesi 800.000 TL’dir. Kurumun 50.000 TL taşınmaz satış kazancı istisnası, 20.000 TL mahsup edilebilecek geçmiş yıl zararı mevcuttur. Kurum yetkilileri girişim sermayesi fonu ayrılmasını kararlaştırmışlardır.

Girişim sermayesi fonu beyan edilen gelirin % 10’nu ve dönem sonu öz sermayesinin % 20’si ile sınırlı olduğundan, verilere göre;

$[250.000 - (50.000 + 20.000) = ] 180.000$  TL

Bu tutarın % 10’u ise  $(180.000 \times 0,10 = ) 18.000$  TL’dir.

Öz sermayenin % 20’si ise  $(800.000 \times \% 20 = ) 160.000$  TL olarak hesaplanmakta olup, ilgili yıl için ayrılabilir fon tutarı tavanı ise 18.000 TL olacaktır. Hesaplanan fon tutarı aşağıdaki şekilde muhasebeleştirilmiştir.

570 GEÇMİŞ YILLAR KARLARI	18.000
549 OZEL FONLAR	18.000
549.01- 2012 Yılı Girişim Serm.Fonu	

Açıklama : 2012 yılı Karından Girişim Sermayesi Fonu Ayrılması.

Yukarıdaki muhasebe kaydının kurumlar vergisi beyannamesinin verdiği son güne kadar muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. İlgili tutar 2012 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırına yazılmak suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Ayrılan fon tutarı 2013 takvim yılının sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıkları veya fonlarına yatırım yapması gerekmektedir. Bu koşulun yerine getirilmemesi durumunda ayrılan fon tutarı nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler gecikme faiziyle birlikte tahsil edilecektir. Mükellef kurum 2013 yılı kazancından da girişim sermayesi fonu ayrabilecek, fakat ayrılan fonun yıllar itibariyle toplam tutarı şirketin öz sermayesinin %20’sini aşamayacaktır.

### 5.3. Uygulama Örneği- 3

Başakşehir’de Makine Hidrolik sektöründe faaliyet gösteren yabancı sermayeli (X) şirketinin Almanya’da bir adet şubesi bulunmaktadır. Bu kurumun 2011 ve 2012 hesap dönemlerindeki yurt içi ve yurt dışı faaliyet sonuçlarının özeti aşağıdaki gibidir.

Yıllar	Yurt Dışı Faaliyeti (TL)	Yurt İçi Faaliyeti (TL)
2011	500.000 (Zarar)	300.000 (Kazanç)
2012	900.000 (Kazanç)	400.000 (Kazanç)

Verilere göre, 2012 takvim yılında yurt dışı faaliyetlerden elde edilen 900.000 TL’lik kazançtan 500.000 TL’lik zarar mahsup edilerek yurt dışında 400.000 TL kazanç beyan edilmiştir. Bu durumda bu kurumun 2011 ve 2012 takvim yıllarına ilişkin Türkiye’de verilecek kurumlar vergisi beyannamesinde beyan edeceği matrah aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

<b>Faaliyet Sonucu</b>	<b>2011 T.Yılı</b>
Yurt İçi Faaliyeti	300.000 (Kazanç)
Yurt Dışı Faaliyeti	500.000 (Zarar)
<b>Matrah</b>	<b>200.000 Devreden Zarar</b>
<b>Faaliyet Sonucu</b>	<b>2012 T.Yılı</b>
Yurt İçi Faaliyeti	400.000 (Kazanç)
Yurt Dışı Faaliyeti (Mahsup Öncesi)	900.000 (Kazanç)
Toplam	1.300.000 (Kazanç)
Geçmiş Yıl Zararı	200.000 (Zarar)
<b>Matrah</b>	<b>1.100.000 (Kazanç)</b>

Yukarıda tabloya göre, 2012 yılı ile ilgili olarak yurt dışında verilen beyannamede 2011 yılındaki 200.000 TL'lik zarar mahsup edildiğinden 2012 hesap dönemi ile ilgili olarak Türkiye'de verilecek olan beyannamede yurt dışı faaliyet sonucu olan 900.000 TL 2011 yılındaki zarar düşülmeden dikkate alınmıştır. Aksi durumda yurt dışı zarar iki defa mahsup edilmiş olacaktır.

#### **5.4. Uygulama Örneği- 4**

Beşiktaş'da Bilişim sektöründe faaliyet gösteren (X) şirketi, 2007 yılında aldığı ve maliyet bedeli 150.000 TL olan bir gayrimenkulü, 2011 yılında 1.150.000 TL'ye vadeli olarak satmıştır. Bu satıştan 1.000.000 TL kâr elde edilmiş olup, satış tutarı ise; 2011 yılında 400.000 TL, 2012 yılında 300.000 TL, 2013 yılında 300.000 TL ve 2014 yılında 150.000 TL olarak taksitlendirilerek tahsil edilecektir. Ayrıca, kazancın %75'i olan (1.000.000 x %75) 750.000 TL sı gelir hesaplarına alınmış olup, kurumlar vergisi beyannamesinin verileceği son gün olan 25.04.2012 tarihine kadar da özel fonlar hesabına alınmak suretiyle muhasebeleştirilmiştir.

Ayrıca, 2014 yılında tahsil edilen 150.000 TL'sına isabet eden  $[(150.000 \times \%80) \times \%75]$  90.000 TL'lik kazanç kısmı için istisnadan yararlanılması mümkün değildir. Bu kazanç tutarına istisna uygulanması halinde, istisnaya konu olan 90.000 TL nedeniyle 2011 takvim yılında eksik tahakkuk ettirilen kurumlar vergisi, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

## 5.5. Uygulama Örneği- 5

Zeytinburnu'nda Tekstil sektöründe faaliyet gösteren (X) Şirketi 2012 yılında döviz karşılığı yaptığı ihracattan dolayı 400.000 TL hasılat elde etmiştir. Şirketin anılan yılda ihracat faaliyeti ile ilgili Gelir Vergisi Kanunu'nun 40/1. maddesi kapsamına giren 100.000 TL gideri bulunmaktadır. Bu giderlerin 21.000 TL'sinin belgesi temin edilememiştir. Bu durumda ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Belgelendirilen Giderler	79.000,00 TL
Belgelendirilemeyen Giderler	21.000,00 TL
Toplam Giderler	100.000,00 TL
Belgesiz giderlere karşılık olmak üzere ticari kazançtan indirilebilecek götürü gider tutarı ( $400.000.000 \times \% 05 =$ )	2.000 TL
Kanunen kabul edilmeyen giderler ( $21.000 - 2.000 =$ )	19.000 TL
Ticari kazançtan indirilecek belgeli giderler ile götürü olarak hesaplanan giderlerin toplamı ( $79.000 + 2.000 =$ )	81.000,00 TL



## 6. SONUÇ

Kamu hizmetlerinin tam, sürekli ve kaliteli olarak devamının en temel şartı finansman kaynaklarının varolmasıdır. Şüphesiz en önemli finansman kaynağı vergi gelirleridir. Vergilerin toplanması ile ilgili Anayasamızın 10. maddesinde “Kanun önünde herkes eşittir” ve yine Anayasamızın 73. maddesinde de “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür” hükümleri ile verginin toplumun tüm bireylerini ilgilendirdiği, eşitlik ilkesi gereğince yasalar karşısında toplumu oluşturan tüm bireylerin eşit ve mali gücü olanların kamu harcamalarını karşılamada vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmeye çalışılmaktadır. Diğer taraftan ülkemizde vergi bilincinin yerleşmiş olmaması, gelir idaresinin de mükelleflere karşı güvencinin düşük olması vergi gelirlerinin azalmasına sebebiyet vermektedir.

Devletin vergi gelirlerini artırmasının yolu, vergi oranlarını ya da vergi türlerini artırmaktan ziyade vergi avantajları sağlamak suretiyle vergi ödemeyi istenmeyen durum olmaktan çıkarmak olmalıdır. Bu da Kanun maddelerinin, tebliğlerin ve madde gerekçelerinin herkes tarafından tam ve anlaşılır olması ile alakalıdır. Her şeyin anlaşılır olduğu bir durumda verginin tahsili de verginin ödenmesi de daha kolay olacaktır. Bu sayede vergi ile ilgili olarak hem toplumsal mutabakat sağlanacak hem de şeffaflık sağlanarak, toplum nazarında vergi ile ilgili anlaşmazlıklar ortadan kaldırılacaktır.

Mükellefler üzerlerinde oluşan vergi yükünü azaltabilmek adına bir takım arayışlar içine girmektedir. Bu arayışlar çoğu kez vergi kaçırma ya da vergiden kaçınma gibi gayri yasal yollar olacağı gibi, buldukları ülkede ki vergi avantajlarının yanı sıra nispeten daha iyi avantajların var olduğu ülkelere yatırım yapmayı tercih etmektedirler. Bu bağlamda ülkeler yatırımcısını başka ülkeye göndermemek ve dış yatırımcıyı içe çekmek adına birçok avantajlı uygulamaya yer vermektedirler.

Gerek giriş bölümümüzde gerekse sonuç bölümümüzde yer verdiğimiz, vergi kaçırma; vergilendirmeye ilişkin ödevlerin mükellef ya da sorumlusu tarafından yerine getirilmemesi ya da eksik yerine getirilmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi ya da eksik tahakkuk ettirilmesini ifade ederken, vergiden kaçınma; vergi borcunun doğumuna

neden olaylarla ilişki kurulamaması veya kişiler açısından bu olayların ortaya çıkmamasını ifade etmektedir. Diğer taraftan vergi avantajı; işletmenin ana faaliyetinden çıkmadan vergi yükünü azaltabileceği bir eylem olarak ifade edilebilir. Vergi kaçırma ve vergiden kaçınma için özel bir çaba içine girilmesine karşın vergi avantajından faydalanmak için ekstra bir çaba içine girilmemekte ve vergi yasaları ile mükelleflere tanınan vergiyi azaltıcı unsurdan faydalanmış olunmaktadır. Bu haklardan faydalanmak için Kanunların satır aralarını okumak, yargı kararlarını takip etmek, tartışmalı konularda gelir idaresinin görüşüne başvurmak ve güncel değişiklikleri takip etmek önem arz etmektedir.

Bu nokta da tez konumuzu oluşturan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları'nda yer alan muafiyet, istisna ve indirimlerin getiriliş amacının iyi anlaşılması gerekmektedir.

Muafiyetler, vergi kanunlarına göre, vergilendirilmesi gereken kişi ya da kişi gruplarının, aynı veya başka vergi kanunlarıyla vergi dışı bırakılması anlamına gelmekte, vergi adaletinin sağlanması ve uluslararası yapılan anlaşmaların neticesinde karşımıza çıkmaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan esnaf muaflığı, ödeme gücüne göre vergi alınması ilkesinin gereği ile diplomat muaflığı da, uluslararası anlaşmaların sonucu olarak vergi kanunları'nda yer alan muafiyetlere örnek olarak verebiliriz.

Aynı şekilde istisnalar, vergi kanunlarında vergilendirilmesi öngörülen bir konunun, belli koşulların gerçekleşmesi halinde kısmen veya tamamen, devamlı veya geçici olarak vergi dışında tutulmasını ifade etmekte, mükerrer vergilenmeyi önlemek, ülkenin sosyal refahına ve ekonomik gelişmeyi teşviki amacıyla kurumların mali yapılarını güçlendirmesi amacıyla ortaya çıkmaktadır.

Özet itibariyle; bir şirket ya da kurumun tüm kazançlarının vergi dışı bırakılması muafiyeti, tamamen olmamakla birlikte sadece bazı kazançlarının vergi dışı bırakılması da istisna'yı ifade etmektedir.

Diğer taraftan indirimler de, vergi matrahını azaltması nedeniyle istisnaya benzeyen ancak farklı bir tekniği olan bir vergi kolaylığı diyebiliriz. Gelir ve Kurumlar Vergisi'nin gelir üzerinden alınan vergi olması sebebiyle işin idamesi ile ilgili giderlerin yanı sıra vergi

matrahının daraltılması ya da sınırlanması olarak mükelleflere tanınan bir destek unsurudur. Gelir Vergisi Kanunu'nda yer alan, sakatlık indirimi, bağış ve yardım indirimi ile asgari geçim indirimi sosyal amaçlara yönelik olduğunu, Ar-Ge indiriminin de, Ar-Ge faaliyetlerini desteklenmesi amacıyla ortaya çıktığını söyleyebiliriz.

Özellikle; Türk Vergi Sistemi 'nin beyan esaslı olması ve mükellefin beyanının esas kabul edilmesi nedeniyle mükelleflerin düzenleyeceği beyannamelerde, yapacağı vergiyi azaltıcı unsurlar konusunda titizlik göstermesi ön plana çıkmaktadır. Tek düzen hesap planına göre hesaplanan ticari kâr ile vergi matrahına esas teşkil eden mali kâra giden süreçte muafiyet, istisna ve indirimlerin neyi ifade ettiği ve işlem sırası önemli olmaktadır. Çünkü bu haklardan yararlanan mükelleflerin karşısında da vergi alacağından vazgeçen hazinenin olduğu değerlendirilmelidir. Bu sebeple ileri de oluşabilecek cezalı tarhiyatlar da muhatap kalınma riski ortadan kalkmış olacaktır.

Sonuç itibariyle, yukarıda yaptığımız açıklamalara paralel olarak Kanun metninin, tebliğlerin ve madde gerekçelerinin halkın anlayacağı normlarda olması, Kanun ile getirilen muafiyet, istisna ve indirimlerin sektörel ya da kurumların bir kesimine yönelik olmasından ziyade genele hitap eden vergi avantajlarının sağlanması gerektiği, yürürlükte olan vergi avantajlarının mükelleflerin kullanabilecekleri bir hak olduğunu bilmeleri, bu hakları kullanırken ileri de sorun yaşamamak adına iyi analiz ederek hareket etmeleri ve gelir idaresinin bu yönde destekleyici bilgi ile dökümantasyonları yayınlaması gerektiği kanaatindeyiz.

## **7. KAYNAKÇA**

### **KİTAPLAR**

- [1] Akdoğan, A.: (2002), “Kamu Maliyesi”, Gazi, Ankara.
- [2] Akdoğan, A.: (2011), “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Gazi, Ankara.
- [3] Akman, T.K.: (2011), “Türk Vergi Sistemi”, İlyaz, İzmir.
- [4] Aksoy, Ş.: (2010), “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- [5] Alptekin, V.: (2013), “Türk Vergi Sistemi”, Gazi Kitabevi, Ankara.
- [6] Alptürk, E.: (2008), “Son Yasal Düzenleme Kapsamında Vergi, Muhasebe ve Teşvik Uygulamaları Yönünden Ar-Ge Harcamaları”, Türmob Yayınları, Ankara.
- [7] Arpacı, A.Ö.: (2008), “Kurum Matrahının Tespitinde Giderler”, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- [8] Arslan, C.: (2013), “2012 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesi (E-Beyanname) Düzenleme Rehberi”, Türmob Yayınları, Ankara.
- [9] Atabey, T.: (2011), “Gelir Vergisi Rehberi”, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara.
- [10] Bıyık, R., Kıratlı, A.: (2007), “Son Değişiklikler Çerçevesinde Gelir ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Giderler ve İndirimler”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- [11] Bayrak, S.: (2008), “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Mevzuatı”, Yargı, Ankara.
- [12] Bezirci, M.: (2012), “Ar-Ge Teşvikleri”, Beta, Ankara.
- [13] Bilici, N.: (2012), “Türk Vergi Sistemi”, Anadolu Üniversitesi Yayını, Eskişehir.

- [14] Bilici, N.: (2013), “Türk Vergi Sistemi”, Seçkin, Ankara.
- [15] Can, İ., Ünlü, M.C.: “Gelir, Kurumlar ve Katma Değer Vergisi Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, Fon Matbaası, Ankara.
- [16] Çakmak, Ş.: (2010), “2010 Yılı Gelir Ve Kurumlar Vergi Beyanname Düzenleme Rehberi”, Ankara SMMMO.Yayınları, Ankara.
- [17] Doğrusöz, A.B.: (2007), “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Şerhi”, İsmmmo Yayınları, İstanbul.
- [18] Dündar, M.: (2010), “Gelir Vergisi Beyannamesi Düzenleme Rehberi”, Bursa SMMMO Yayınları, Bursa.
- [19] Dündar, M.: (2010), “Kurumlar Vergisi Beyannamesi Düzenleme Rehberi”, Bursa SMMMO Yayınları, Bursa.
- [20] Erdem, M., Şenyüz D., Tatlıoğlu İ.: (2011), “Kamu Maliyesi”, Ekin Kitabevi, Bursa.
- [21] Erdem, D.: (2013), “Vakıf ve İktisadi İşletmelerinde Muhasebe ve Vergilendirme Düzeni”, Detay, Ankara.
- [22] Edizdoğan, N., Özker N., Ferhatoğlu, E., Bilge, S.: (2007), “Türk Vergi sistemi”, Ekin, Bursa.
- [23] Gelirler Kontrolörleri Derneği : (2005), “Tüm Yönleriyle Kurumlar Vergisi Rehberi”, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, İstanbul.
- [24] İsmmmo.: (2007), “Smmm Yeterlilik ve Staja Başlama Sınavına Hazırlık Kursu Ders Notları-2”, İsmmmo Yayınları.İstanbul.
- [25] Kalenderoğlu, M.: (2012), “Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi”, Agon, Ankara.

- [26] Keskin, F.: (2006), “Kurumların Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satışlarında Vergi İstisnaları”, Legal, İstanbul
- [27] Kızılot, Ş., Taş, M.: (2010), “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- [28] Kildiş, Y.: (2009), “Gelir Vergisinde Matrahın Tespitinde Giderler ve İndirimler”, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- [29] Koçakoğlu, H.: (2013), “Uygulamalı Vergi Hukuku”, Gazi Kitabevi, Ankara.
- [30] Kolçak, M. (1994), “Türk Vergi Sistemi”, Atatürk Üniversitesi Basımevi, Erzurum.
- [31] Küçük, M.: (2013), “2012 Yılı Kurum Kazançlarının Vergilendirilmesi ve Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, Yaklaşım, Ankara.
- [32] Maliye Hesap Uzmanları Derneği: (2013), “Denetim İlke ve Esasları”, Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara.
- [33] Maliye Hesap Uzmanları Derneği: (2013), “Beyanname Düzenleme Kılavuzu”, Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği Yayını, Ankara.
- [34] Mercan, E., Dündar , M.: (2007), “Temel Vergi Hukuku”, Ankara SMMMO.Yayınları, Ankara.
- [35] Mutluer, M.K.: (2011), “Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler”, Turhan, Ankara.
- [36] Öner, E.: (2013), “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Seçkin, Ankara.
- [37] Öncel, M., Kumrulu, M., Çağan N.: (2012), “Vergi Hukuku”, Turhan, Ankara.
- [38] Özbalcı, Y.: (2010), “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Yorum ve Açıklamaları”, Oluş Yayıncılık, Ankara.

- [39] Özkara, M.: (2004), “Türk Vergi Sisteminde İstisna ve Muafiyet Uygulamalarının Vergilemenin Mali Amacı Bakımından Değerlendirilmesi”, T.C.Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir.
- [40] Özmen, M.A.: (2007), “ Gelir,Vergi Usul,KDV,Mevzuatıyla Zenginleştirilmiş 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu Rehberi ve Revizyon”, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- [41] Öztürk, B., Öğredik, G.: (2008), “5520 Sayılı Yeni Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Sermaye Şirketlerinde Kurumlar Vergisi ve Kar Dağıtımı”, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- [42] Pehlivan, O.: (2013), “Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi”, Trabzon.
- [43] Sönmez, N., Halıcı,A.G.Ö.: (1990), “Gelir ve Kurumlar Vergilerinde İstisna ve Muafiyetlerin Uygulama Sonuçları ve Değerlendirmesi”, Tobb, Ankara.
- [44] Sarılı, M.A.: (2013), “Türk Vergi Sistemi”, Ankara.
- [45] Şenyüz, D.: (2007), “Açıklama ve Yorumlu, 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu”, Yaklaşım, Ankara.
- [46] Şenyüz, D.: (2005), “En Son Değişikliklere Göre Türk Vergi Sistemi”, Yaklaşım, Ankara.
- [47] Şenyüz, D., Yüce,M., Gerçek, A.: (2013), “Türk Vergi Sistemi”, Ekin Kitabevi, Bursa.
- [48] Tan, M.: (2013), “Yürürlükteki Vergi Kanunları”, Gelirler Kontrolörleri Derneği Yayınları, Ankara.
- [49] Tekin, C., Kartaloğlu E.: (2010), “Kurumlar Vergisi Kanunu”, İstanbul.
- [50] Türkay, İ.: (2012), “Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi”, Seçkin, Ankara.

- [51] Türkay, İ.: (2013), “150 Soruda Asgari Geçim İndirimi Uygulaması”, Türmob Yayınları, Ankara.
- [52] Türkay, İ., Yılmaz,A.: (2008), “Gerçek Usulde Ücret Geliri Elde Eden Ücretlilerde Asgari Geçim İndirimi Uygulaması”, Türmob Yayınları,Ankara.
- [53] Uçkaç, M.: (2004), “Türk Vergi Sistemi”, Dilara, Trabzon.
- [54] Uluatan, Ö., Methibay Y.:(2001), “Vergi Hukuku”, İmaj, Ankara.
- [55] Uysal, A.: (2008), “Açıklamalı ve Örnekli Kurumlar Vergisi Kanunu”, Ankara.
- [56] Ünsal, H.: (2012), “Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi”, Başkent, Ankara.
- [57] Ürel, G.: (2009), “Yeni Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulaması”, Maliye Ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- [58] Vergi Denetmenleri Derneği : (2012), “Gelir ve Kurumlar Vergisi Beyanname Rehberi”, Vergi Denetmenleri Derneği Yayınları, Ankara.
- [59] Yalçın, H.: (1997), “Gelir ve Kurumlar Vergisi Uygulamasında Muafiyet ve İstisnalar”, Kılavuz, Ankara.
- [60] Yalçın, H.: (2011), “Ticari Kazanç, Kurum Kazancı ve Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Giderler”, İstanbul.
- [61] Yılmaz, A.: (2013), “2012 Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi”, Türmob Yayınları, Ankara.
- [62] Yıldız, A.M.: (2012), “Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi”, Ankara SMMMO.Yayınları, Ankara.
- [63] Yıldız, A.M.: (2013), “Kurumlar Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi”, Türmob Yayınları, Ankara.



[64] Yıldız A.M.: (2013), “2012 Yılı Gelir Vergisi Beyanname Düzenleme Rehberi”, Türmob Yayınları, Ankara.

## **TEZLER**

[1] Afacan, Y.: (2006), “Dünyada ve Türkiye’de Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Yer Alan Vergisel Avantajlar”, Yüksek Lisans Tezi, Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

[2] Akgül, G.: (1998), “Kurumlar Vergisindeki İstisna Muafiyet ve Teşviklerin Ekonomik Gerekçeleri ve Kurumlar Vergi Yükü Üzerine Etkileri”, Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

[3] Akyol, Ö.: (2009), “Kurumlar Vergisi Kanununa Göre Matrahın Tespiti: Türkiye Uygulaması, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

[4] Cenkeri, E.: (2011), “Kontrol Edilen Yabancı Kurumları Vergilendirilmesi” (Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

[5] İşler, H.: (2010), “Türkiye’de Sermaye Şirketleri Üzerindeki Kurumlar Vergisi Yükü ve OECD Ülkeleri İle Karşılaştırılması, Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

[6] Öztürkmen, A.: (2010), “Kurumlar Vergisi Kanununda İştirak Kazançları İstisnası ve İştirak Hissesi Kazançları İstisnası”, Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

[7] Ün, H.: (1992), “Kurumlar Vergisinde İstisnalar” (Yüksel Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü.

[8] Üyümez, M.E.: (1998), “Gelir Kavramı ve Türk Vergi Hukukunda Gerçek Gelir”, Yüksek Lisans Tezi, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

[9] Yavuz, H.: (2008), “Türkiye’de Kurumlar Vergisinin Ekonomik Etkileri ve Değerlendirilmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

## **SÜRELİ YAYINLAR**

[1] Adıbeş,C.: (2013), “Muafiyet Kavramı, Esnaf Muafılığı ve 6322 Sayılı Kanunla Esnaf Muafılığında Yapılan Yenilikler”, Vergi Sorunları, Sayı 294, 78.

[2] Adıbeş, C.: (2010), “Sponsorluk Kavramı ve Kurum Kazancı Tespitinde Sponsorluk Harcamalarının Yeri”Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 259,160.

[3] Akalp, Y.: (2012), “Girişim Sermayesi Fonuna İlişkin Dönem Sonu İşlemleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 376, 186.

[4] Akbulak, Y.: (2012), “Anonim Şirketler Emisyon Primleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 290, 197.

[5] Akyol, M.: (2013), “Kurumlar Vergisi Matrahının Hesaplanması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 380, 7.

[6] Akyol, M.E.: (2013), “Gelir ve Kurumlar Vergisinde 2013 Yılından İtibaren Uygulanacak Yeni Hükümler ”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 241, 65.

[7] Akyol, M.E.: (2013), “Girişim Sermayesi Fonu”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 382,18.

[8] Akyol, M.E.: (2013), “Kurumlar Vergisi Matrahının Hesaplanması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 380, 9.

[9] Akyol, M.: (2004), “Kooperatiflerde Gelir Gider Farkının Geri Dönüşümü (Risturn), Mali Çözüm Dergisi, Sayı.69, 253-254.

[10] Altaş, S.: (2012), “Yeni TTK’da Limited Şirket Kuruluşu İçin Öngörülen Yenilikler ve Değişiklikler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 118, 204.

[11] Armağan, R.: (2007), “Türkiye’de Gelir ve Kurumlar Vergisi Oranlarında İndirimin Vergi Gelirleri Üzerine Etkisi”, Süleyman Demirel Üniversitesi İ.İ.B.F.Dergisi, C:12 S:3, 229.

[12] Arpacı, A.Ö.: (2010), “Kurumlar Vergisi Mükellefi Olarak İktisadi Kamu Kuruluşları İle Dernek Veya Vakıflara Ait İşletmeler”, Mali Çözüm Dergisi, Sayı 97, 169.

[13] Atik, C.: (2013), “Gelir Ve Kurumlar Vergisi Matrahının Tespitinde Dikkate Alınacak Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası, Sayı 388, 181.

- [14] Atuçuran, Ş.: (2012), “Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 367, 154-155.
- [15] Aydın, E.: (2008), “Taşınmaz ve İştirak Hissesi Satış Kazancı İstisnası”, Vergi Sorunları, Sayı 236, 171.
- [16] Başak, L.: (2013), “KVK Uygulamasında Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası ve Zarar Mahsubuna İlişkin Esaslar”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 244, 99.
- [17] Bozdoğan, K., Buyrukoğlu, S., Bozdoğan, D.: (2012), “Sosyal Vergileme İlkeleri Açısından Asgari Geçim İndiriminin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 375, 130-131.
- [18] Coşkun, B., Erdem, S.E.: (2013), “Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinden Yapılabilecek Diğer İndirimler”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 163, 112.
- [19] Çakmakçı, A.: (2008), “Kanuni Mirasçılar Telif Kazancı İstisnasından Yararlanabilir mi?”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 191, 223.
- [20] Çırtlık, S.: (2013), “Yatırım İndirimi, İndirimli Kurumla Vergisi, Muhtelif Bağış ve Yardımlar İle Girişim Sermayesi Yatırım Fonunun Yer Aldığı Kurumlar Vergisi Beyannamesi Örneği”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 380, 37-38.
- [21] Duman, Y.: (2009), “Sponsorluk ve Sponsorluk Harcamalarının Beynamede İndirimi”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 246, 143.
- [22] Duran, C., Aksoy, S.: (2013), “Tam ve Dar Mükellef Kurumlarda Vergi Kesintisi”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 163, 141.
- [23] Elidolu, S.: (2008), “Gelir Vergisi Beyannamesi Üzerinden Mahsup Edilecek İndirimler”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 243, 94.
- [24] Emektar, F.: (2012), “Türk Vergi Hukukunda Bağış ve Yardımlar”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 365, 141-142
- [24] Eranıl, N.: (2008), “Yurt Dışı İştirak Kazanları İstisnası”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 101, 28-29.
- [25] Gök, H.A.: (2013), “2012 Takvim Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Bildirilecek Kurum Kazancı Üzerinden Yapılacak İndirimler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 380, 145.

- [26] Gökçen, H.B.: (2013), “Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Hazırlanması”, Vergi Dünyası, Sayı.380,123.
- [27] Gümüş, B.D.: (2013), “Gayrimenkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Beyanı”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 162,108.
- [28] Güreşçi, S.: (2013), “Esnaf Muaflığının Şartları ve Uygulama Alanı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı.379, 116.
- [29] Kaplan, E.: (2012), “ Girişim Sermayesi Fonu ve Vergilendirilmesi”, Vergi Dünyası, Sayı 374, 170.
- [30] Karabulut, S.: (2013), “Ticari Kazancın Tesbitinde Muafiyet ve İstisnalar”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 162, 35.
- [31] Kayacı, Ö., İlaslan,İ.: (2013), “Kurumlar Vergisi’nin Konusu, Mükellefleri ve Mükellefiyet Türleri”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 163, 8.
- [32] Keskin, M.M.: (2012), “2011 Takvim Yılı Gelir Vergisi Beyannamesinde Bildirilecek Gelirden Yapılacak İndirimler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 367, 147.
- [33] Koca, A.: (2013), “Kurumlar Vergisi Kanununda Yer Alan İstisnalar”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 163, 35.
- [34] Koçtürk, O.M.: (2006), “Türkiye’de Kooperatiflerin Vergilendirilmesi”, Celal Bayar Üniversitesi İ.İ.B.F.Yönetim ve Ekonomi, Cilt:13 Sayı:2, 123.
- [35] Kuştepe, A.: (2013), “Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Muaflıklar”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 163, 20.
- [36] Meri, İ., Deligöz, C.: (2013), “Emisyon Primi Kazancı İstisnası”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 385,108.
- [37] Özeroğlu, A.İ.: (2011), “Türkiye’de Ar-Ge Düzenlemeleri ve Uygulamaları”, Öneri, C.9 S.36, 108.
- [38] Özkaya, N.: (2011), “Kurumlar Vergisi Mükelleflerinde Bağış ve Yardımların İndirimi”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 220, 127.

- [39] Özsoy, İ.: (2013), “2012 Yılında Elde Edilen Serbest Meslek Kazançlarının Beyanı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 379, 112.
- [40] Sakı, Ş.: (2013), “Ücret Gelirlerinin Vergilendirmesi ve Beyanı”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 162, 87.
- [41] Sarı, S.: (2013), “2012 Yılı Kurumlar Vergisi Beyannamesinde Girişim Sermayesi Yatırım Fonları ve Ortaklıkları”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 380, 151.
- [42] Selvi, H.: (2013), “2012 Takvim Yılı Gelir Vergisi Beyannamesinde Bildirilecek Gelirden Yapılacak İndirimler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 379, 130.
- [43] Süer, N.T.: (2010), “2009 Takvim Yılı Gelir Vergisi Beyannamesinde Bildirilecek Gelirden Yapılacak İndirimler”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 343, 117.
- [44] Şahin, E.: (2013), “Diğer Kazanç ve İratların Vergilendirilmesi ve Beyanı”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 379, 125.
- [45] Türkeş, A.: (2013), “Gelir Vergisi Kanunu’nda Konu ve Mükellefiyet”, Vergi Raporu Dergisi, Sayı 162, 9.
- [46] Tokat, Y.: (2011), “Yurt Dışı İktisadi Faaliyetlerinden Elde Edilen İştirak Kazancı İstisnası”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 221, 72-73.
- [47] Uçak, C.: (2009), “Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi I”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 204, 159.
- [48] Uçak, C.: (2010), “Yurt Dışı Şube Kazançlarının Vergilendirilmesi II”, Yaklaşım Dergisi Sayı 205, 133-134.
- [49] Ufuk, M.T.: (2012), “Arızı Kazançların Vergilendirme İlkeleri”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 235, 59-60.
- [50] Ufuk, M.T.: (2011), “Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası”, Vergi Dünyası, Sayı 354, 22.
- [51] Ufuk, M.T.: (2008), “Ar-Ge İndirimi”, Yaklaşım, Sayı 187, 141.
- [52] Ufuk, M.T.: (2003), “Emisyon Primleri ve Rüçhan Hakkı Kupon Satış Kazançları İstisnası”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 124, 97.

[53] Uysal, H.: (2012), ‘‘Sponsorluk Kavramı ve Sponsorluk Harcamalarının Hukuki ve Vergisel Boyutu’’, Yaklaşım Dergisi, Sayı 232, 100.

[54] Ünal, İ.: (2010), ‘‘Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarma, Montaj İşleri ve Teknik Hizmetlerden Elde Edilen Kazançlarda Kurumlar Vergisi İstisnasına İlişkin Genel açıklamalar’’, Vergi Dünyası, Sayı 343, 112.

[55] Varlı, U., Türkşen,Ö.N.: (2012), ‘‘Ar-Ge İndiriminden Yararlanan Mükelleflerin Dikkat Etmesi Gereken Hususlar I’’, Yaklaşım Dergisi, Sayı 240, 69.

[56] Yayla, E.E.: (2013), ‘‘Kurumlar Vergisi Açısından Yurt Dışı İnşaat, Onarım, Montaj İşleri ve Teknik Hizmet Kazançlarının Vergilendirilmesi’’, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 383, 66.

[57] Yayla, İ.E.: (2012), ‘‘6322 Sayılı Kanun Sonrası Diğer İndirimler ve Özellikli Durumlar’’, Vergi Dünyası, Sayı 383, 134.

[58] Yazar, A.S.: (2012), ‘‘Matrah Tespitinde İndirim Olarak Dikkate Alınan Bağış ve Yardımlar’’, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 376, 197.

[59] Yılmaz, M.: (2013), ‘‘2012 Yılında Elde Edilen Gayri Menkul Sermaye İratlarının Vergilendirilmesi ve Beyanı’’, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 379, 85.

[60] Yüksel, V.: (2012), ‘‘Kurum Kazancının Tespitinde Bağış ve Yardımlar’’, Yaklaşım Dergisi, Sayı 232, 73.

## **ELEKTRONİK YAYINLAR/İNTERNET**

[1] Acinöroğlu, S.: (2013), ‘‘5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda Hükmedilen İstisnaların Temel Hedefleri’’, E-Yaklaşım, Sayı 242,

<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17089&arananKey=SERKAN%20AC%C4%B0N%C3%96RO%C4%9ELU> (07.10.2013).

[2] Akçakın, M., Çağlar, M.: (2013), ‘‘Gıda Bankalarına Yapılan Bağış ve Yardımların Vergi Kanunları Açısından İrdelenmesi ve Muhasebe İşlemleri’’ E-Yaklaşım, Sayı 241,

<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17016> (07.10.2013).

- [3] Aksoyoğlu,V.: (2010), ‘‘Kurumlar Matrahının Tespitinde Vergiden İstisna Edilen Kazançlar’’, E-Yaklaşım, Sayı 208,  
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11212&arananKey=VOLKAN%20AKS OYO%C4%9ELU> (07.10.2013).
- [4] Altunsabak, M.: (2012), ‘‘2011 Kurumlar Vergisi Beyannamesi Üzerinde Uygulanacak Diğer İndirimler’’, E-Yaklaşım, Sayı 232,  
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13888&arananKey=2011%20Kurumlar %20Vergisi%20Beyannamesi%20%C3%9Czerinde%20Uygulanacak%20Di%C4%9Fer%20 %C4%B0ndirimler%E2%80%99%E2%80%99> (07.10.2013).
- [5] Bakmaz, Z.: (2010), ‘‘Kurumlarıda Bağış ve Yardım İndirimi’’, E-Yaklaşım, Sayı 208,  
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11215&arananKey=Z%C3%9CBEY%C 4%B0R%20BAKMAZ> (07.10.2013).
- [6] Cenk, R.: (2012), ‘‘Tüm Yönleriyle Sakatlık İndirimi Uygulaması, Kimler Nasıl Yararlanır ve Hesaplama Örnekleri’’ E-Yaklaşım, Sayı.230,  
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13643&arananKey=RAMAZAN%20CE NK> (07.10.2013)
- [7] Cenk, R.: (2010), ‘‘Serbest Meslek Kazançlarında Telif Kazançlarının İstisna Edilmesinde Son Durum ’’, E-Yaklaşım, Sayı.211,  
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=11556&arananKey=NUR%C4%B0%20 DE%C4%9EER> (07.10.2013).
- [8] Cenkeri, E.: (2012), ‘‘Kurumlar Vergisi Kapsamında Ar-Ge İndirimi’’, E-Yaklaşım, Sayı 239, <http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14742> (07.10.2013).
- [9] ÇETİN, R.: (2012), ‘‘Yurt Dışında Yapılan İnşaat, Onarım, Montaj ve Teknik Hizmetlerin Yeni Düzenlemeler Işığında Değerlendirilmesi’’, E-Yaklaşım, Sayı 237,  
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14519&arananKey=RIZKULLAH%20% C3%87ET%C4%B0N> (07.10.2013).
- [10] Ernst &Young, 100 Soruda Kurumlar Vergisinden İstisna Kazançlar Rehberi, s.3  
<http://www.vergidegundem.com/files/100sorudKVistisna2008.pdf> (07.10.2013).

[11] Ernst & Young, 100 Soruda Kurumlar Vergisinin Beyanı-2010, s.9  
<http://www.vergidegundem.com/documents/10156/79656/100soruKVK2011-11.4.pdf>  
(07.10.2013)

[12] Gündüz, F.: (2013), “Kurumlar Vergisi Kanunu’na Göre 2012 Yılına İlişkin Beyanname Üzerinde Gösterilmesi Gereken İndirimler”, E-Yaklaşım, Sayı 244,  
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=19341&arananKey=FAT%C4%B0H%20G%C3%9CND%C3%9CZ> (07.10.2013).

[13] Güneş, Ş.: (2012), “2011 Takvim Yılı Gelir Vergisi Beyannamesinde Yapılabilecek İndirimler”, E-Yaklaşım, Sayı.231,  
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13774&arananKey=%C5%9E%C4%B0BL%C4%B0%20G%C3%9CNE%C5%9E> (07.10.2013).

[14] Koca, A.: (2012), “Taşınmazlar ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri Satış Kazancı İstisnası” E-Yaklaşım, Sayı 232,  
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=13881&arananKey=AYDIN%20KOCA>  
(07.10.2013).

[15] Korkmaz, A.: (2013), “5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda Yurtiçi/yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası ve Muhasebeleştirilmesi”, E-Yaklaşım, Sayı 242,  
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=17097&arananKey=AHMET%20KORKMAZ> (07.10.2013).

[16] Yeşilkaya, C.: (2012), “6322 Sayılı Kanunla Esnaf Muaflığı ve Basit Usul Uygulamasında Yapılan Değişiklikler”, E-Yaklaşım, Sayı 236,  
<http://uye.yaklasim.com/MagazineContent.aspx?ID=14364&arananKey=esnaf%20muafli%C4%B1%C4%9F%C4%B1> (07.10.2013).

## **YASAL DÜZENLEMELER**

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

6 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği



31 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

47 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

251 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliği

255 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği

264 Seri Numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği

### **ÖZELGELER VE DANIŞTAY KARARLARI**

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-4-20122/14001-03-99 sayılı özelgesi.

Danıştay 4.Dairesi'nin 23.02.2005 tarih E.2004/1384, K.2005/263 sayılı kararı.

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-10-99-311 sayılı özelgesi.

Dördüncü Daire Karar Yılı 1986; Karar No 4056; Esas Yılı 1984.

Kocaeli Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 11.12.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-GVK-2010/12-73 sayılı özelgesi.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 14.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2011-GVK-15-1-411 sayılı özelgesi.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.01.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-7-27 özelgesi.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 16.09.2006 tarih ve B.07.1.GİB.0.46/4604-1 sayılı özelgesi.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 15.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-327 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 04.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 40-442 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 24.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-117 sayılı özelgesi.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.07.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-89-9-555 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 89-1421 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.10.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01/KVK-6-7257-19047 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 25.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-2287 sayılı özelgesi.

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

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 19.03.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-1056 sayılı özelgesi.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 20.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-f-47 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 16.02.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 5-594 sayılı özelgesi.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-5-17-267 sayılı özelgesi.

Danıştay Üçüncü Dairesi'nin 11.12.1995 tarih ve E.1995/1845 K.1995/4142 sayılı kararı.

İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 28.03.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-176200-61 sayılı özelgesi.

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 03.05.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 10-66 sayılı özelgesi.

Kayseri Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 30.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.38.15.01-120(89-2012/20-515)-157 sayılı özelgesi.

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-10-86 sayılı özelgesi.