İSTANBUL / 2025

MADDE 5: İSTİSNALAR

1 SERİ NOLU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ

Rıza CEYLAN / Vergi Müfettişi

BİLGİ NOTU:

Bu sunum 5520 Sayılı Kanunun 5. maddesinde hüküm altına alınan “istisnalar” konusunun daha iyi anlaşılabilmesi için hazırlanmıştır. “inci, uncu, üncü” gibi sıra bildiren sayıların sonuna nokta (.) işareti konulmuştur. Her sayfanın sol üst kısmında istisna başlıklarına yer verilmiştir.

Faydalı olması dileğiyle…

Sorumluluk reddi: İhtilafa düşülen hallerde 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine bakılmalıdır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Madde: 5/1-a

İştirak Kazançları İstisnası

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-a

Kurumlar Vergisi Kanununun **5.** maddesinin birinci fıkrasının (**a**) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.

Buna göre kurumların;

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

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

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları ve söz konusu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirler ile bu fonların katılma paylarının Vergi Usul Kanununun 279. maddesi kapsamında değerlenmesinden kaynaklanan değer artış kazançları,

kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, diğer yatırım fonlarının katılma paylarından ve diğer yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen, Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendindeki istisnadan yararlanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilenler hariç, kâr payları için bu istisnadan yararlanılamayacaktır.

Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen (girişim sermayesi yatırım ortaklıkları dâhil) kâr payları ile girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının fona iadesinden doğan gelirleri kapsamaktadır. **Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.**

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

Bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtımı yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-a

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

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

Aynı şekilde, Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

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

Diğer taraftan, 28/7/2024 tarihli ve 7524 sayılı Kanunun 32. maddesiyle yapılan değişiklikle 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere, Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddenin birinci fıkrasının (d) bendinde düzenlenen fon ve ortaklıkların (emeklilik fonları hariç) bentte öngörülen kazanç istisnasından yararlanabilmeleri için, taşınmaz gelirlerinin %50'sini dağıtmaları şartı getirilmiştir. Dolayısıyla, kar dağıtımı şartını sağlayan ve söz konusu istisnadan faydalanan bu fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları iştirak kazancı istisnasına konu edilemeyecektir. Kar dağıtımı şartını sağlayamayan ve söz konusu istisnadan faydalanamayan fon ve ortaklıklardan elde edilen kar payları ise iştirak kazancı istisnasına konu edilebilecektir.

İstisnadan faydalanamayan fon ve ortaklık kazançlarına ilişkin karın izleyen dönemlerde dağıtıldığı durumlarda da, kar payını elde eden kurum tarafından karın elde edildiği dönemde iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-a

Örnek 1: (A) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde, taşınmazlardan elde ettiği kazançlarının %50'sini dağıtması nedeniyle, 5. maddenin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanmış ve elde ettiği kazanç üzerinden kurumlar vergisi ödememiştir. Söz konusu döneme ait kazanç, 2026 yılı Mayıs ayında ortaklara dağıtılmış ve Ortaklığın hisse senedini elinde bulunduran (B) A.Ş.'ye 1.000.000 TL kar payı ödemesi yapılmıştır. (B) A.Ş. tarafından elde edilen 1.000.000 TL kar payı kurum kazancına dahil edilecek ve söz konusu kazanç Ortaklık bünyesinde istisna nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmadığından, iştirak kazançları istisnasından yararlanılamayacaktır.

Örnek 2: (B) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde ettiği kazançlar için kar dağıtımı şartını sağlayamadığından 5. maddenin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanamamış ve bu kazanç üzerinden %30 kurumlar vergisi ödemiştir. Söz konusu döneme ait kazanç, 2027 yılında ortaklara dağıtılmış ve Ortaklığın hisse senedini elinde bulunduran (C) A.Ş.'ye 2.000.000 TL kar payı ödemesi yapılmıştır. (C) A.Ş. tarafından elde edilen 2.000.000 TL kar payı kurum kazancına dahil edilecek ve söz konusu kazanç Ortaklık bünyesinde kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilecektir.

Yatırım fon ve ortaklıkları, taşınmazlardan elde etmiş olduğu kazancının %50'sini ortaklarına kar payı olarak dağıtması durumunda, Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi hükmüne göre istisnadan yararlanabilmekte olup, taşınmazlardan elde etmiş oldukları kazanç üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 32/C maddesine göre asgari kurumlar vergisi ödemeleri gerekmektedir. Yatırım fon ve ortaklıklarından kar payı elde eden kurumlar vergisi mükelleflerinin, kar payı dağıtımına esas kazançları, fon ve ortaklık bünyesinde genel kurumlar vergisi oranında kurumlar vergisine tabi tutulmadığı için, elde ettikleri kar payının tamamını iştirak kazançları istisnasına konu etmeleri mümkün değildir.

Ancak, yatırım fon ve ortaklıkları tarafından ödenen asgari kurumlar vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerinin elde ettiği kar payına isabet eden kısmının tabi olunan kurumlar vergisi oranı dikkate alınarak hesaplanan kazanç kısmı için iştirak kazancı istisnasından faydalanılması mümkündür.

Örnek 3: (C) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde ettiği kazancı için Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında istisnadan yararlanmıştır. Ortaklık bu dönemde taşınmazlardan elde etmiş olduğu 5.000.000 TL kazanç üzerinden %10 oranında 500.000 TL asgari kurumlar vergisi ödemiştir. Ayrıca, Ortaklık taşınmaz gelirlerinin %50'sini ortaklarına dağıtmıştır.

(C) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin ortağı (D) A.Ş., bu Ortaklıktan 1.000.000 TL kar payı elde etmiştir.

Bu durumda (D) A.Ş., [(asgari vergi oranı/tabi olunan kurumlar vergisi oranı) x kar payı geliri] [(10/25)x1.000.000=] 400.000 TL kar payı gelirini iştirak kazançları istisnasına konu edebilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Madde: 5/1-b

Yurt Dışı İştirak Kazançları İstisnası

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-b

Kurumlar Vergisi Kanununun **5**. maddesinin birinci fıkrasının (**b**) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanabilmek için;

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

gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi 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 şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-b

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için iştirak edilen kurumun **kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de olmaması gerekmektedir.**

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

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

Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için bir yıllık elde tutulma süresinin tespitinde, **sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınacaktır.**

İştirak kazançlarının, kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere doğduğu ülke kanunları uyarınca **en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması gerekmektedir.**

Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, **toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin**, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Dağıtılabilir kurum kazancının tespitinde, dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabilir kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca ayrılması zorunlu olan yedek akçeler de dağıtılabilir kâr olarak değerlendirilecektir. **Diğer taraftan, bulunduğu ülke vergi mevzuatı uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderlerin, fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmemesi gerekmektedir.**

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, fiili yükün dikkate alınması gerekmektedir. Kâr dağıtımı, geçmiş yıl kârlarından veya yedeklerden de yapılabileceği için mükelleflerin, hangi yılın kazancını dağıttıklarına kendilerinin karar vermeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi yükü geçmiş yıl karlarının veya yedeklerin ilgili olduğu dönemler itibarıyla ayrı ayrı hesaplanacaktır.

Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazanca istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınacaktır. Öte yandan, **geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-b

Örnek 1: (Y) A.Ş.'nin bir yılı aşkın süreden beri sermayesine %20 oranında iştirak ettiği televizyon üretimi ve satışı alanında faaliyet gösteren yurt dışındaki (Z) A.Ş.'nin ticari kazancının 270 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gider tutarının 30 birim, dolayısıyla vergiye tabi kazancının 300 birim olduğunu ve bu kazancın 200 biriminin vergiden istisna olduğunu varsayalım. Aynı zamanda, bu ülkede vergi oranının %25 olması durumunda, vergiye tabi kurum kazancı [(270+30)-200=] 100 birim olacaktır. Hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi ise (100 x %25=) 25 birim olacak ve bu verginin, dağıtılabilir kazanç olan (270-25=) 245 birim ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 25'in toplamı olan 270'e oranlanması (25/270) sonucu bulunacak vergi yükü %9,26 olacaktır. Dolayısıyla elde edilen yurt dışı iştirak kazancı, en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımadığından, bu kurumdan elde edilen iştirak kazancının yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanması mümkün olmayacaktır.

Buna karşılık, yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede söz konusu istisnadan yararlanılmaması halinde, yurt dışı iştirakin kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi (300 x %25=) 75 birim olacak ve bu verginin, kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan dağıtılabilir kazanç olan (270-75=) 195 birim ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 75'in toplamı olan (195+75=) 270 birime oranlanması (75/270) sonucu ortaya çıkacak olan vergi yükü %27,78 birim olacaktır. Bu durumda, anılan iştirakten elde edilen iştirak kazançlarının istisnadan yararlanması gerekmektedir.

Örnekte, yurt dışındaki (Z) Kurumunun kâr payı dağıtması durumunda dağıtılan kâr payları üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılması söz konusu ise yapılacak vergi kesintisinin de vergi yükünün hesabında dikkate alınacağı tabiidir. Ayrıca, ilgili ülkede istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak maddede, vergi yükünün hesabında yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergilerin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Madde gerekçesinde verilen örnekte de yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede, kendi kazançları üzerinden tahakkuk eden vergiler, vergi yükünün hesabında dikkate alınmıştır. Bu nedenle vergi yükü hesaplanırken iştirak edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkedeki tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kurumun başka ülkelerde ödediği veya kurum kazancının dolaylı olarak Türkiye'ye transferinde ödenen vergilerin bu hesaplamaya dahil edilmemesi gerekmektedir.

Örnek 2: Yurt dışı iştirakin ticari bilançosuna göre oluşan kurum kazancının 90 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutarın 10 birim olması durumunda, vergiye tabi kazanç 100 birim olacaktır. Bu tutarın 50 birimlik bölümünün vergiden istisna edilmiş olması ve ilgili ülkedeki kurumlar vergisi oranının da %15 olması halinde, hesaplanacak kurumlar vergisi [(100–50) x %15=] 7,5 birim olacaktır. Bu kurumun vergiden istisna edilmiş olan 50 birimlik kazancı üzerinden %5 oranında vergi kesintisi yapılmıştır. Hesaplanan kurumlar vergisi ile kesilen verginin (7,5+2,5=10) toplamının, dağıtılabilir kazanç (90–10= 80 birim) ile hesaplanan toplam verginin (10 birim) toplamı olan 90 birime oranlanması sonucunda (10/90) vergi yükü %11,1 olacaktır.

Bu durumda, her ne kadar ilgili ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı %15 olsa da gerçek vergi yükü %11,1 olacaktır.

Örnek 3: Yurt dışı iştirakin ilgili ülkedeki kurum kazancı 150.000 birim, istisna kazancı 100.000 birim ise bu ülkedeki vergiye tabi matrah 50.000 birim olacaktır. Bu matrah üzerinden %10 oranında 5.000 birim vergi tahakkuk ettiği varsayıldığında, bu kazanç üzerindeki vergi yükü (5.000/150.000) %3,33 olacaktır.

150.000 birim kazancı olan kurumun, ilgili yılda uygulanacak istisna kazancının bulunmaması ancak, 100.000 birim geçmiş yıl zararının bulunması durumunda tahakkuk eden vergi yine 50.000 birim matrah üzerinden 5.000 birim olacak, ancak bu durumda vergi yükü (5.000/50.000) %10 olacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-b

İştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kurumdan elde edilen iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere faaliyette bulunduğu ülke kanunları uyarınca en az **%15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması yeterli olmayıp en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) veya daha yüksek oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.**

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.

Örneğin, yabancı kurum tarafından 2006 yılı Şubat ayında kâr dağıtımı yapılması halinde, bu iştirak kazancı Türkiye'de 2006 yılı kurum kazancına dahil edilerek, bu hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecek olup söz konusu kazancın beyanname verme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartıyla istisnadan yararlanılabilecektir.

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

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

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-b

Yurt dışındaki inşaat işlerinin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda istisna uygulaması:

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

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

Yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması durumunda istisna uygulaması:

27/12/2023 tarihli ve 7491 sayılı Kanunun 58. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun yurt dışı iştirak kazançları istisnasını düzenleyen 5. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere değişiklik yapılmıştır. Söz konusu değişiklikle, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki yabancı kurumların ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olan ve iştirak edilen kurumdan elde edilen kar payı niteliğindeki kazancı, elde edilen hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer eden kurumların söz konusu kazançlarının %50'sinin kurumlar vergisinden istisna edilmesine imkân tanınmıştır.

Bu istisnadan faydalanılabilmesi için;

- İştirak edilen şirketin yurt dışında mukim **anonim** veya **limited şirket** statüsünde olması,
- İştirak edilen şirketin **ödenmiş sermayesinin en az %50'sine sahip olunması,**
- Kazancın elde edildiği hesap dönemine ilişkin **kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi,**

şarttır. İstisnadan faydalanılabilmesi için başkaca bir şart aranmayacaktır.

İstisna uygulamasına yönelik ödenmiş sermayenin en az %50'sine sahip olma şartı açısından, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla geçerli olan oran dikkate alınacaktır.

Söz konusu kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı için anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-b

Örnek: (T) A.Ş., yurt dışında bulunan limited şirket statüsündeki (D) GmbH şirketine, ödenmiş sermayesinin %70'ine sahip olmak suretiyle 28/11/2022 tarihinde iştirak etmiş ve söz konusu şirketten 30/6/2023 tarihinde 30.000 Avro kar payı geliri elde etmiştir. Elde edilen kar payı mükellef kurum tarafından 5/12/2023 tarihinde Türkiye'ye transfer edilmiştir. Kazancın elde edildiği hesap dönemi itibarıyla (D) GmbH'nin bulunduğu ülkede gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü oranı %5'tir.

Buna göre, (T) A.Ş.'nin, ödenmiş sermayesinin %50'sinden fazlasına sahip olduğu yurt dışı mukimi kurumdan elde ettiği iştirak kazancı, 2023 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihten önce Türkiye'ye transfer edildiğinden söz konusu kazancın yarısı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İştirak edilen yurt dışı mukim kurumlardan elde edilen iştirak kazançları dolayısıyla yurt dışında ödenen ve istisna kazanca tekabül eden kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'deki kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir. Diğer taraftan, istisna kapsamında değerlendirilmeyen iştirak kazancının %50'lik kısmı için yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler ise ilgili hesap döneminin kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Madde: 5/1-c

Yurt Dışı İştirak Satış Kazançları İstisnası

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-c

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

Buna göre, bentte yer alan istisnadan sadece belli şartları taşıyan **tam mükellefiyete tabi anonim şirketler** yararlanabilecek olup anonim şirketin;

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

gerekmektedir.

Dolayısıyla, anonim şirketin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %75'i veya daha fazlasının, en az bir yıl süreyle yurt dışı iştiraklerinden oluşması gerektiği gibi, anonim şirketin aktifinin %75'ini veya daha fazlasını oluşturan yurt dışı iştiraklerin her birinin sermayesine, **en az bir yıl süreyle, en az %10 oranında iştirak edilmesi gerekecektir.**

Örneğin; Türkiye'de tam mükellef olan (A) A.Ş.'nin 13/1/2006 tarihi itibarıyla üç tam yıldır aktifinde bulunan ve aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %80'i tam mükellef olmayan (B), (C) ve (D) anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlere iştirakten oluşmaktadır. Söz konusu yurt dışı iştiraklerinin bilançoda görülen kayıtlı değeri 400.000-TL, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı ise 500.000-TL'dir. (A) A.Ş.'nin bu şirketlerin sermayesine iştirak payları da aşağıdaki gibidir:

- (B) Şirketinin sermayesi 500.000-TL, (A) A.Ş.'nin sermaye payı 250.000-TL,
- (C) Şirketinin sermayesi 200.000-TL, (A) A.Ş.'nin sermaye payı 100.000-TL,
- (D) Şirketinin sermayesi 1.000.000-TL, (A) A.Ş.'nin sermaye payı 50.000-TL'dir.

Bu takdirde, (A) A.Ş.'nin (D) Şirketindeki sermaye payı %5 olduğundan ve bu iştirak payı dışındaki iştiraklerin (A) A.Ş.'nin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamına oranı [(250.000+100.000)/500.000=] %70 olacağından, bu kurum istisna uygulaması için gereken şartları taşımamaktadır. Bu nedenle, yurt dışı iştirak hisselerinin satışından elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanamayacaktır.

Şayet, (A) A.Ş.'nin (D) Şirketi dışında kalan diğer şirketlere iştirak etmesi nedeniyle, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı %75 şartını taşıyor olsaydı, (D) şirketine ait iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar için de istisnadan yararlanılabilecekti.

Nakit ve benzeri varlıklar olarak; şirketin kasasında veya bankada bulunan nakit varlıklar, şirket tarafından alınan çekler, altın, Devlet tahvili, Hazine bonosu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya BİST'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonoların anlaşılması gerekmektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Madde: 5/1-ç ve 5/1-d

Emisyon Primi Kazancı İstisnası

Türkiye'de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-ç

Emisyon Primi Kazancı İstisnası

Kurumlar Vergisi Kanununun **5**. maddesinin birinci fıkrasının (**ç**) bendi ile **anonim şirketlerin gerek kuruluşlarında gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların**, itibari değerin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-d

Türkiye'de Kurulu Fonlar ile Yatırım Ortaklıklarının Kazançlarına İlişkin İstisna

Kurumlar Vergisi Kanununun **5**. maddesinin birinci fıkrasının (**d**) bendinde;

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

anılan fon veya ortaklıkların Türkiye'de kurulmuş olmaları şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisna, anılan fon ve ortaklıkların söz konusu kazançları üzerinden kesinti yoluyla vergi alınmasına engel teşkil etmemektedir.

1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere 7524 sayılı Kanunun 32. maddesiyle yapılan değişiklikle bu istisnadan faydalanılabilmesi için, fon ve ortaklıkların (emeklilik yatırım fonları hariç) **sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançların en az %50'sinin,** elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kar payı olarak dağıtılması şarttır. Bu süre içerisinde belirtilen orana kadar karın ortaklara dağıtılmaması durumunda, istisnadan faydalanılması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-d

Yatırım fon ve ortaklıklarının, ticari mal niteliğinde olanlar dahil sahip oldukları taşınmazlardan elde ettikleri kazançlardan; taşınmaz alım satım kazançları, kira gelirleri, taşınmaza dayalı hakların devir ve temlikinden elde edilen kazançlar, taşınmaz inşaat projelerinden elde edilen gelirler, taşınmaz işletme gelirleri gibi doğrudan taşınmazlardan elde ettikleri kazançlarının anlaşılması gerekmektedir.

Kar dağıtımına konu kazanç, bahse konu taşınmazlardan elde edilen kazançlara yönelik olup bu gelirler dışındaki kazançların dağıtım zorunluluğu bulunmamaktadır. Kar dağıtım şartının sağlanmaması durumunda, taşınmaz gelirleri dahil tüm gelirler için istisnadan yararlanılamayacaktır.

Kazancın öngörülen süreden sonra dağıtıldığı durumlarda anılan istisnadan yararlanılamayacaktır.

Faaliyet alanı gereği portföyüne veya aktifine taşınmaz dahil edemeyen ve inşaat projeleri yapamayan fon ve ortaklıkların bahse konu gelirleri bulunmayacağından, bu fon ve ortaklıklar için kar dağıtımı şartının aranmayacağı tabiidir.

Dağıtılması gereken kazancın tespitinde, kurumların Türk Ticaret Kanunu uyarınca ayırması zorunlu olan kanuni yedek akçeler dikkate alınabilecek ve taşınmaz gelirlerine isabet eden kanuni yedek akçe tutarı düşüldükten sonraki kazancın %50'si dağıtıma konu edilecektir.

Fon ve ortaklıklar 213 sayılı Kanunun mükerrer 298. maddesi uyarınca mali tablolarını enflasyon düzeltmesine tabi tutmakta, ancak anılan Kanunun geçici 33. maddesi hükmü uyarınca, 2024 ve 2025 hesap dönemlerinde, enflasyon düzeltmesinden kaynaklanan kar veya zararları kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alamamaktadır. Ancak dönem karı, enflasyon düzeltmesi sonucuna göre belirlenmektedir.

Bu bağlamda, söz konusu dönemlerde dağıtılması gereken kazancın tespitinde, enflasyon düzeltmesi sonucu bulunan kazancın dikkate alınması gerekmektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-d

Örnek: (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 yılında menkul kıymet gelirle- rinden 10.000.000 TL, aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde ettiği; taşınmaz satış kazancı 30.000.000 TL, taşınmaz kira geliri 10.000.000 TL, olmak üzere toplamda 50.000.000 TL kazanç elde etmiştir. Bu durumda (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'nin, aktifine kayıtlı taşınmazlardan elde etmiş olduğu 40.000.000 TL kazancın %50'si olan 20.000.000 TL'yi, 2025 yılına ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken ayı izleyen ikinci ayın sonuna kadar kar payı olarak ortaklarına dağıtması şart olup, söz konusu tutarı dağıtması halinde 50.000.000 TL ortaklık kazancının tamamı 5 inci maddenin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edilecektir. (Kar dağıtımına konu edilecek tutarın tespitinde kanuni yedek akçeler ihmal edilmiştir.)

Belirtilen sürede kar dağıtımı şartının sağlanmaması durumunda ise (D) Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş., 2025 hesap döneminde elde etmiş olduğu toplam 50.000.000 TL kazancının tamamı için istisnadan yararlanamayacaktır.

Bu durumda, 2025 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan; faydalanılmaması halinde yapılması gereken bir işlem olmayacak, faydalanılması halinde ise zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi dairesince vergi ziyaı cezası kesilmek suretiyle tarh edilecek ve gecikme faizi uygulanmak suretiyle tahsil edilecektir.

Menkul kıymetler yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları:

Türkiye'de kurulu menkul kıymetler yatırım fonları ile menkul kıymetler yatırım ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Fon veya ortaklık portföyünde, döviz veya dövize endeksli kıymetlerin bulunması, istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-d

Portföyü Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları:

Kurumlar Vergisi Kanununun **5**. maddesinin birinci fıkrasının (**d**) bendinin (**2**) numaralı alt bendi ile Türkiye'de kurulan ve portföyü de Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının portföy işletmeciliğinden doğan kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Dolayısıyla, bu alt bent kapsamına giren kazançların belirlenmesinde, kazancı elde eden fon ve ortaklıkların portföy yapısına bakılacaktır. Fon portföyünün en az %51'ini devamlı olarak;

- Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ile altına dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar "Altın fonu veya ortaklığı",
- Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören altın ve diğer kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarına yatırmış fon ve ortaklıklar ise "Kıymetli madenler fonu veya ortaklığı"

olarak kabul edilecektir.

Görüleceği üzere, söz konusu fonların veya ortaklıkların anılan alt bent kapsamında değerlendirilebilmesi için portföyü oluşturan altın, kıymetli madenler ile bu madenlere dayalı sermaye piyasası araçlarının Türkiye'de kurulu borsalarda işlem görmesi şarttır.

Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları:

Türkiye'de kurulu girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları:

Türkiye'de kurulu gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Emeklilik yatırım fonlarının kazançları:

Türkiye'de kurulu emeklilik yatırım fonlarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları:

Türkiye'de kurulu konut finansmanı fonları ile varlık finansmanı fonlarının kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Madde: 5/1-e

Taşınmaz ve İştirak Hisseleri ile Kurucu Senetleri, İntifa Senetleri, Rüçhan Hakları ile Girişim Sermayesi Yatırım Fonları Katılma Paylarının Satış Kazancı İstisnası

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden önce gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

Kurumlar Vergisi Kanununun **5**. maddesinin birinci fıkrasının (**e**) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, **kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan** taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların **%75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 37. maddesinde, Kanunun **5**. maddesinin birinci fıkrasının (**e**) bendinin **yürürlük tarihi**, Kanunun yayım tarihi olan **21/6/2006** tarihi olarak belirlenmiş ve bu tarih itibarıyla da mülga 5422 sayılı Kanunun 8. maddesinin (5) ve (12) numaralı bentleri yürürlükten kalkmış bulunmaktadır.

Dolayısıyla, taşınmazlar ve iştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil) ile rüçhan haklarının 21/6/2006 tarihinden önce satışından elde edilen kazançlar için 5520 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinin onuncu fıkrası uyarınca, mülga 5422 sayılı Kanunun 8. maddesinin (5) ve (12) numaralı bentlerinde yer alan hükümler uygulanacaktır.

Her ne kadar, 5520 sayılı Kanunun 36. maddesiyle, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ile ek ve değişiklikleri yürürlükten kaldırılmış olsa da 5520 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinin onuncu fıkrasında, "Bu Kanunun yürürlüğünden önceki dönemler itibarıyla 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanmasına devam olunur." hükmü yer almaktadır.

Bu itibarla, söz konusu istisna hükmünün yürürlüğünün Kanunun yayım tarihi olarak belirlenmiş olması, **1/1/2006 tarihi ile 21/6/2006 tarihleri arasında** mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8. maddesinin (5) ve (12) numaralı bentlerinin uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden önce gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

5520 sayılı Kanunun 37. maddesi ile Kanunun diğer bazı maddelerinin de yürürlük tarihleri farklı belirlenmiştir. Örneğin, 13. ve 35. maddelerin yürürlük tarihi 1/1/2007 olarak öngörülmüştür. Dolayısıyla Kanunun bütün maddeleri 1/1/2006 tarihinde yürürlüğe girmediğinden, maddelerin yürürlük tarihine göre, mülga 5422 sayılı Kanun hükümlerinin uygulanacağı dönemlerin belirlenmesi gerekmektedir. Yani;

- Taşınmazların ve iştirak hisseleri (kurucu senetleri ve intifa senetleri dahil) ile rüçhan haklarının satış kazancı istisnasında, **21/6/2006 tarihine kadar**, mülga 5422 sayılı Kanunun 8. maddesinin (5) ve (12) numaralı bentleri,
- "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13. maddenin uygulanmasında, 1/1/2007 tarihine kadar, mülga 5422 sayılı Kanunun 17. maddesi,
- "Muafiyet, istisna ve indirimlerin sınırı" başlıklı 35. maddenin uygulanmasında, 1/1/2007 tarihine kadar, mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 45. maddesi

uygulanacaktır.

Öte yandan, 21/6/2006 tarihinden önce gerçekleşen taşınmazlar ve iştirak hisseleri satışında, mülga 5422 sayılı Kanunun 8. maddesinin (12) numaralı bendi uygulanacağından, satıştan elde edilen kazancın tamamı, anılan maddede yer alan şartlar dahilinde istisnadan yararlanacaktır. Dolayısıyla, istisnanın uygulanabilmesi için kazancın sermayeye ilave edilmesine karar verilmesi, sermayeye ilave edilme işleminin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar gerçekleştirilmesi ve diğer şartların yerine getirilmesi gerekmektedir. Söz konusu tarihten önce gerçekleşen rüçhan haklarının satışında da mülga 5422 sayılı Kanunun 8. maddesinin (5) numaralı bendinin uygulanacağı tabiidir.

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihi olan **21/6/2006 tarihinden sonra** gerçekleşecek taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri ve intifa senetlerinin satışlarında doğan kazançlara anılan Kanunun **5**. maddesinin birinci fıkrasının (**e**) bendinde yer alan hükümler uygulanacaktır. Buna göre, bentte yer alan şartlar dahilinde elde edilen kazançların %75'i istisna kazanç olarak dikkate alınacak olup kalan kısım ise vergilendirilecektir.

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

Diğer taraftan, 7456 sayılı Kanunun 19. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde değişiklik yapılmış ve kurumların taşınmaz satışlarından elde ettikleri kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilmesine yönelik uygulamaya son verilmiştir. Öte yandan, aynı Kanunun 22. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 16. madde ile de **15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için** taşınmaz satış kazancı istisnasına yönelik hükümlerin uygulanmaya devam edileceği ancak söz konusu istisna oranının %25 olacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, **15/7/2023 tarihinden önce** kurumların aktiflerinde yer alan taşınmazların bu tarihten sonraki satışlarından elde edilen kazançlar için Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin 7456 sayılı Kanunla yapılan değişiklik öncesi (istisna oranı hariç) hükümleri uygulanacak olup aşağıdaki açıklamalara göre işlem tesis edilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

İstisnadan Yararlanacak Olanlar:

Söz konusu istisna hükmünden, **dar mükellef kurumlar da dahil olmak üzere**, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabilecektir.

İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler:

- **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 Kanununun **704. maddesi**nde;

- 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 kazanca bu istisna uygulanmayacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

Fiiliyatta cins tashihinin kurum adına tapuya tescilinin yapılmasında çeşitli nedenlerle gecikmeler olabilmektedir. Bu gibi durumlarda, taşınmazın işletme aktifinde iki yıl süreyle bulunup bulunmadığının, tespitinde, **işletmede iki yıldan fazla süreyle sahip olunarak fiilen kullanıldığının, yapı inşaatı ruhsatı, vergi dairesi tespiti veya resmi kurum kayıtlarından birisi ile tevsik edilebilmesi mümkün olabilecektir.**

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

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

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

Taşınmaz tanımına, taşınmazın eklentisi niteliğinde olan unsurlar girmeyecektir. **Eklenti**, Türk Medeni Kanununun 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 özgülenen 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.

İstisna uygulaması sabit üretim vasıtası niteliğindeki makineler açısından değerlendirildiğinde, makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar görecek ise bu makineler binanın bütünleyici parçası olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünleyici parçasıdır. Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar, zemine raptedilen türbinler sayılabilir.

Taşınmazlarla birlikte satışa konu olan ve o taşınmazın bütünleyici parçası sayılan şeylerin satışından elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir. Ancak, **taşınmazın zeminine veya duvara sabitlenmiş olmakla birlikte münferiden veya toplu olarak sökülüp satılması mümkün olan ve bu takdirde işletmenin sınai olma vasfını değiştirmeyen ve üretimi de aksatmayan makine ve benzeri aletler bütünleyici parça niteliğinde değerlendirilemeyeceğinden bunların satışından doğan kazanç, istisnadan yararlanamayacaktır.**

Öte yandan, makinelerin taşınmazdan bağımsız olarak satılması halinde, mütemmim cüz olma vasıfları kalmayacağından, bunların satışı menkul mal satışı olarak kabul edilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

- **İştirak Hisseleri, Kurucu Senetleri ve İntifa Senetleri:**

Maddede yer alan "iştirak hisseleri" deyimi, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir.

Bunlar,

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

olarak sıralanabilir.

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

Mülga 5422 sayılı Kanunun uygulanmasında, kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar anılan Kanunun 8. maddesinin (12) numaralı bendine göre kurumlar vergisinden istisna edilmekteydi. 5520 sayılı Kanunda yapılan düzenlemeyle konuya Kanunun lafzında da yer verilmek suretiyle uygulamaya açıklık kazandırılmıştır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

- **Rüçhan Hakları:**

Anonim şirketler ile eshamlı komandit şirketlerin sermaye artırımına gitmeleri durumunda, bu şirketlerin hisse senetlerini aktifinde bulunduran kurumlar, bedelli veya bedelsiz olarak yapılan bu sermaye artırımına katılabilecekleri gibi yeni hisse senedi rüçhan hakkı kuponlarını (öncelikli alım hakkı) başkalarına da satabilmektedirler. Söz konusu **rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançların %75'i istisnadan yararlanabilecektir.**

- **Girişim Sermayesi Yatırım Fonları Katılma Payları:**

Sermaye piyasası mevzuatına göre girişim sermayesi yatırım fonları, nitelikli yatırımcılardan katılma payı karşılığında toplanan para ya da iştirak paylarıyla, pay sahipleri hesabına, inançlı mülkiyet esaslarına göre, girişim sermayesi yatırımlarından oluşan portföyü işletmek amacıyla kurulan ve tüzel kişiliği bulunmayan mal varlığı olarak tanımlanmaktadır.

Buna göre, **Sermaye Piyasası Kurulundan izin alarak faaliyette bulunan girişim sermayesi fonlarının katılma paylarının satışından elde edilecek kazançların %75'i**, bu bölümde öngörülen diğer şartların da sağlanması kaydıyla kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

İstisna Uygulamasına İlişkin Şartlar:

- **İki Tam Yıl Süreyle Aktifte Bulundurma:**

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

Örneğin; 2 Şubat 2005 tarihinde iktisap edilmiş ve aktife alınmış bir taşınmazın, 2 Şubat 2007 tarihinden sonra (bu tarih dahil) satılması ve diğer şartların da gerçekleşmesi halinde bu satıştan doğan kazanç kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Bedelsiz olarak veya rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle elde edilen hisse senetlerinde iktisap tarihi:

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

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

Devir ve bölünme hallerinde iktisap tarihi:

Kurumlar Vergisi Kanununun 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.**

İnşa halindeki binalarda 2 yıllık sürenin tespiti:

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

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

Aynı kuruma ait iştirak hisselerinin iktisabında 2 yıllık sürenin tespiti:

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

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazların üçüncü kişilere satışında 2 yıllık sürenin tespiti:

21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmazların **kiracı tarafından üçüncü kişilere satışında**, aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların **sat-kirala-geri al işlemi dolayısıyla** finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu **süreler de** dikkate alınır.

Aynı şekilde, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu **süreler de** dikkate alınır.

Örnek: (A) A.Ş.'nin 6/6/2016 tarihinde iktisap ederek aktifine aldığı taşınmazı, şirketin finansman ihtiyacı dolayısıyla 23/9/2016 tarihinde (B) Kalkınma Bankası A.Ş.'ye geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla devredilmiştir. (B) Kalkınma Bankası A.Ş. bu taşınmazı 7 yıllığına (A) A.Ş.'ye geri kiralamıştır. (B) Kalkınma Bankası A.Ş. sözleşme süresi sonunda bu taşınmazı 25/9/2023 tarihinde (A) A.Ş.'ye geri satmıştır.

(A) A.Ş. bu taşınmazını 8/12/2023 tarihinde (C) Ltd. Şti.'ne satmıştır.

(A) A.Ş.'nin 6/6/2016 tarihinde iktisap etmiş olduğu taşınmazın (C) Ltd. Şti.'ne satışında istisna uygulanırken, 2 tam yıl aktifte yer alma şartının sağlanıp sağlanamadığının tespitinde bu taşınmazın (B) Kalkınma Bankası A.Ş.'nin aktifinde bulunduğu süre de dikkate alınacaktır. Buna göre, (A) A.Ş.'nin finansman temini amacıyla sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği taşınmazını 8/12/2023 tarihinde (C) Ltd. Şti.'ne satışında istisna uygulaması açısından iki tam yıllık aktifte yer alma şartının sağlanıp sağlanamadığının tespitinde 6/6/2016 ile 8/12/2023 tarihleri arasındaki süre dikkate alınacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

- **Satış Kazancının Fon Hesabında Tutulması:**

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

Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyaı cezası ve gecikme faizinin ayrıca aranacağı tabiidir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

- **Satış Kazancının Fon Hesabında Tutulması:**

Fon hesabına alınan kazanç tutarının mükelleflerce sermayeye ilavesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İstisna, satış kazancının %75'ine uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınma şartı bulunmayıp, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının söz konusu fon hesabına alınması yeterlidir. 5/12/2017 tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %50'lik kısmına istisna uygulanacağından, bu tarihten itibaren yapılan taşınmaz satışlarına ilişkin olarak kazancın sadece istisnaya konu edilen %50'lik kısmı fon hesabına alınacaktır.

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

Örnek 1: 5 Mayıs 2007 tarihinde taşınmaz satışından 200.000-TL kazanç elde edilmiş ve bu kazanç tutarının %75'i olan 150.000-TL için 2007 yılı geçici vergi dönemlerinde ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılmıştır. İstisnadan yararlanılan bu tutarın pasifte özel bir fon hesabına alınması ve fon hesabında bulunan bu tutarın 31/12/2012 tarihine kadar da sermayeye ilave dışında başka bir hesaba aktarılmaması veya işletmeden çekilmemesi gerekmektedir.

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının %75'i, beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yaralanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, 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, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Bu nedenle, mükelleflerin istisna uygulayabilecekleri kazanç tutarını doğru olarak belirlemeleri gerekmektedir.

Örnek 2: Maliyet bedeli 200.000-TL olan bir taşınmaz, 2007 yılında 1.000.000-TL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2007 yılında 300.000-TL, 2008 yılında 300.000-TL, 2009 yılında 300.000-TL ve 2010 yılında 100.000-TL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın %75'ini (800.000 x %75 = 600.000-TL) 2007 yılı içinde özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

2010 yılında tahsil edilen 100.000-TL'ye isabet eden [(100.000 x %80) x %75=] 60.000-TL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 60.000-TL nedeniyle 2007 hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyaına uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2007 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 800.000-TL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının [(900.000 x %80) x %75=] 540.000-TL olarak uygulanması halinde, vergi ziyaının varlığından bahsedilemeyecektir.

Örnek 3: Maliyet bedeli 300.000-TL olan bir taşınmaz, 2018 yılında 1.000.000-TL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2018 yılında 300.000-TL, 2019 yılında 300.000-TL, 2020 yılında 200.000-TL ve 2021 yılında 200.000-TL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın %50'sini (700.000 x %50 = 350.000-TL) satışın yapıldığı yılı izleyen yılın başında özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

2021 yılında tahsil edilen 200.000-TL'ye isabet eden [(200.000 x %70) x %50=] 70.000-TL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 70.000-TL nedeniyle 2018 hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyaına uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2018 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 700.000-TL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının [(800.000 x %70) x %50=] 280.000-TL olarak uygulanması halinde, vergi ziyaının varlığından bahsedilemeyecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

- **Fon Hesabında Tutulan Kazançların İşletmeden Çekilmemesi:**

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

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

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

Örnek 1: Kurum (A)'nın iki yıldan uzun süre aktifinde bulunan taşınmazı 15/10/2006 tarihinde satılmış, satış sonrası oluşan kazancın %75'i de bir fon hesabına alınmıştır. İstisnadan yararlanılabilmesi için söz konusu hesapta bulunan tutarın 31/12/2011 tarihinden önce fon hesabından çekilmemesi ve aynı şekilde bu tarihten önce de işletmenin tasfiyeye girmemiş olması gerekmektedir.

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

Örnek 2: Kurum (A) iki yıldan uzun süre aktifinde bulunan taşınmazı 5/10/2006 tarihinde satmış ve satıştan doğan kazancın %75'i istisna uygulamasına konu edilmiştir. Kurum (A) tarafından özel bir fon hesabına alınan kazanç, 31/12/2011 tarihinden önce başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilemeyecek veya işletmeden çekilemeyecek ya da dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilemeyecektir. Aynı şekilde bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmemiş olması da gerekmektedir.

Kurum (A)'nın 20/6/2009 tarihinde Kurum (B) ile devir suretiyle birleşmesi halinde fon hesabı, mukayyet değeri ile Kurum (B)'ye devredileceğinden, Kurum (A) bünyesinde yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır. Kurum (B) tarafından söz konusu fon hesabının 31/12/2011 tarihinden önce sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya kurumun tasfiyeye girmesi halinde bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

Öte yandan, fon hesabında tutulan kazancın beş yıl içinde veya beş yıl geçtikten sonra işletmeden çekilmesinin kâr dağıtımı sayılacağı tabiidir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

- **Menkul Kıymet veya Taşınmaz Ticareti ile Uğraşılmaması:**

Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar **istisna kapsamı dışındadır.**

İstisna uygulaması esas itibarıyla bütün kurumlar için geçerlidir. **Ancak**, faaliyet konusu menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanması olan kurumların bu amaçla iktisap ettikleri ve ellerinde tuttukları 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. Ancak, taşınmaz ticareti ile uğraşan mükelleflerin faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis ettikleri taşınmazların satışından elde ettikleri kazançlara istisna uygulanabilecek; taşınmaz ticaretine konu edilen veya kiralama ya da başka surette değerlendirilen taşınmazların satış kazancı ise istisnaya konu edilmeyecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

Örnek 1: Bir inşaat şirketinin şirket merkezi olarak kullanılmak üzere inşa etmiş olduğu bir binayı, en az iki tam yıl süre ile kullandıktan sonra satması halinde, bu satıştan doğan kazanç için istisna uygulanabilecektir. Şirketin satmak amacıyla inşa etmiş olduğu veya satın aldığı binaların satışından elde ettiği kazançlar için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.
Örnek 2: İnşaat faaliyetinde bulunan bir şirketin satın aldığı arsayı iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde ya da faaliyet konusu alış veriş merkezleri inşaa etmek veya kiraya vermek olan şirketin bu amaçla inşa ettiği taşınmazları iki tam yıl geçtikten sonra satması halinde, şirketin bu istisnadan yararlanması söz konusu olmayacaktır.
Örnek 3: Bir inşaat şirketinin inşa etmiş olduğu binanın bir kısmını otopark olarak, diğer bir kısmını işyeri olarak kiraya vermesi, kalan kısmını ise şirket faaliyetlerinde kullanması halinde, şirket faaliyetinde kullandığı kısmın satılmasından elde edilen kazanç istisnaya konu olabilecek, diğer kısımlar istisnadan yararlanamayacaktır.
Örnek 4: Bir inşaat şirketinin inşa etmiş olduğu binanın bir kısmını otopark olarak, diğer bir kısmını işyeri olarak kiraya vermesi, kalan kısmını ise şirket faaliyetlerinde kullanması halinde, şirket faaliyetinde kullandığı kısmın satılmasından elde edilen kazanç istisnaya konu olabilecek, diğer kısımlar istisnadan yararlanamayacaktır. Aynı şekilde, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin, iştirak amaçlı olmayıp ticari amaçla elde tuttukları iştirak hisselerinin satışından elde edilen kazançlar da elde tutulma süresine bakılmaksızın istisna kapsamı dışında bulunmaktadır. Öte yandan, menkul kıymet ticareti ile uğraşan mükelleflerin doğrudan veya dolaylı olarak diğer şirketlerin yönetimine ve ortaklık politikalarının belirlenmesine katılmak üzere edindiği ortaklık payları istisna uygulamasına konu olabilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

Kooperatiflerin Durumu:

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

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

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

Holdinglerin Durumu:

Türk Ticaret Kanununa göre, gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştirakten ibaret olan holding şirketlerin (aktiflerinde iştirak amacıyla iktisap edildiği ve elde tutulduğu ispat ve tevsik edilen iştirak hisseleri hariç olmak üzere) **iştirak hisselerinin satışından doğan kazançlar için istisna uygulanması söz konusu olmayacaktır.**

Bu çerçevede, şirketlerin iktisap ettikleri diğer şirketlere ait hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği uyarınca "11-Menkul Kıymetler" veya "24-Mali Duran Varlıklar" gruplarındaki hesaplarda izlemeleri gerekmektedir. Kısa vadeli fiyat değişimlerinden yararlanarak kâr elde etmek amacıyla, geçici bir süre elde tutulmak üzere alınan hisse senetleri veya ortaklık payları "11-Menkul Kıymetler" grubundaki hesaplarda izlenmektedir. Holding şirketlerin söz konusu hesapta izlenmesi gereken hisse senetleri veya ortaklık paylarının bulunması halinde, bunların satışından doğan kazançlar, istisnadan yararlandırılmayacaktır. Ancak, holding şirketlerin "24-Mali Duran Varlıklar" grubundaki hesaplarda izlemesi gereken iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların ise diğer şartların da sağlanmış olması halinde, sözü edilen istisnadan yararlanabileceği tabiidir.

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

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

Taşınmazlar ile İştirak Hisselerinin Para Karşılığı Olmaksızın Devir ve Temliki, Trampası ve Kamulaştırılması:

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemden bir kazanç elde edilerek, **satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir.** Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temliki, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden **trampa işlemlerinde** de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile **kamulaştırma işlemleri ise** kurumların finansman olanaklarını artıracağından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Düzenleme uyarınca, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların maddede yer alan **iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak**, varsa ek olarak alınan bedelin **%75**'inin **5/12/2017 tarihinden itibaren** yapılan taşınmaz satışlarında ise **%50'sinin** de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, uyuşmazlığın son bulduğu dönemde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-e

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

Satış Vaadi Sözleşmesi ile Satışı Öngörülen Taşınmazların Durumu:

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

Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançların Durumu:

Sermaye yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması neticesinde sermaye artırımı 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 kârından ayrılan yedekler kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kâr payı dağıtılması arasında fark bulunmamaktadır. Her iki halde de ortaklar, kurum bünyesinde oluşan kârlar üzerinde tasarrufta bulunma imkanına sahip olmaktadır. Dolayısıyla, kâr 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 tutulmayacaktır.

İştirak edenler yönünden bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından doğan kazançların %75'i de maddede yer alan şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

Grup Şirketleri Arasındaki İşlemlerin Durumu:

İstisnanın temel amacı, kurumların mali yapılarının güçlendirilmesinin teşviki olduğundan, **ekonomik açıdan şirketlere ilave imkân sağlamayan işlemler istisna kapsamı dışında kalacaktır.**

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

Ancak, satış işleminin istisnanın amacına aykırı olarak işletmeye nakit girişi olmaksızın gerçekleştirilmesi halinde istisna uygulanmayacaktır.

Ayrıca, bağlı ortaklığın yapacağı sermaye artırımı sonucu doğacak sermaye taahhüdüne karşılık olmak üzere taşınmazların veya iştirak hisselerinin ayni sermaye olarak bağlı ortaklığa devredilmesi halinde, bağlı değer başka bir bağlı değere (iştirak hissesine) dönüşmüş olacağından söz konusu istisnadan yararlanılamayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması:

Kazancın Hesaplanması, Kur Farkı ve Vade Farklarının Durumu:

Vergi Usul Kanunu uyarınca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, istisna kazancın hesaplanmasında, muvazaa hali ve örtülü kazanç dağıtımı hükümleri saklı kalmak kaydıyla, **fiili satış bedeli** esas alınacaktır.

Bunun dışında çeşitli ölçüler dikkate alınarak, fiilen gerçekleşen satış fiyatının altında veya üstünde bir istisna tutarının hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Satış kazancı, satış işlemi ile birlikte oluşacağından istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan **faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.** Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan **kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.** Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Örneğin; işletme aktifinde 1.000.000-TL maliyet bedelli taşınmaz, 10 Temmuz 2006 tarihinde 1.500.000 ABD Doları bedelle vadeli olarak satılmıştır.

Satış bedelinin, 500.000 ABD Doları peşin olarak alınmış olup

- 500.000 ABD Doları 10 Temmuz 2007,
- 500.000 ABD Doları da 10 Temmuz 2008 tarihinde tahsil edilecektir.

(Satış tarihindeki döviz kuru; 1 ABD Doları = 1,5-TL olarak varsayılmıştır.)Buna göre,

Satış bedeli ..... 1.500.000 x 1,5 = 2.250.000-TL

Satış kazancı …… 2.250.000 – 1.000.000 = 1.250.000-TL

İstisna kazanç tutarı . 1.250.000 x %75 = 937.500-TL

Fona alınacak kazanç tutarı, 937.500-TL olacaktır.

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Madde: 5/1-f

Bankalara, Finansal Kiralama ya da Finansman Şirketlerine veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar ile Bankalara Tanınan İstisna

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-f

1- Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerine ve ipotek verenlere tanınan istisna:

Kurumlar Vergisi Kanununun **5**. maddesinin birinci fıkrasının (**f**) bendi ile bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnadan yararlanacak olan kurumların, bankalara borçları nedeniyle 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca **kanuni takibe alınmış olması** veya **TMSF'ye borçlu durumda olmaları** gerekmektedir. İstisnadan, banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.

İstisnaya konu olan kıymetler ise **taşınmazlar**, **iştirak hisseleri**, **kurucu senetleri** ve **intifa senetleri** ile **rüçhan hakları**dır. Öte yandan, istisnadan 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.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-f

1- Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerine ve ipotek verenlere tanınan istisna:

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

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.**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-f

1- Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerine ve ipotek verenlere tanınan istisna:

Kanunun **5**. maddesinin birinci fıkrasının **(e)** ve **(f)** bentlerinde yer alan istisnalardan birlikte yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Kurumlar, söz konusu istisna hükümlerindeki şartları taşımaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebileceklerdir.

7061 sayılı Kanunun 89. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde yapılan değişiklikle **finansal kiralama veya finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış kurumlar** ile **bunların kefillerinin** ve **ipotek verenlerin** sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık finansal kiralama ya da finansman şirketlerine devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı istisna kapsamına alınmıştır.

Buna göre, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği **1/1/2018 tarihi**nden itibaren taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının bent kapsamında **finansal kiralama ve finansman şirketlerine** devrinden doğan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamına kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır. Finansal kiralama işlemlerinde, finansal kiralama konusu anılan varlıkların finansal kiralama şirketince 6361 sayılı Kanunun 33. maddesi hükümleri çerçevesinde üçüncü kişilere satışı veya kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla finansal kiralama konusu anılan varlıklara ilişkin her türlü tasarruf hakkının kiralayana devri dolayısıyla kiracı nezdinde doğan kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2- Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine tanınan istisna uygulaması:

Bentte yer alan "banka" kavramından, 5411 sayılı Bankacılık Kanununa tabi bankaların; "finansal kiralama ve finansman şirketleri" kavramlarından ise 6361 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan finansal kiralama şirketleri ile finansman şirketlerinin anlaşılması gerekmektedir.

Bankaların, kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle iktisap ettikleri taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların ise %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 7061 sayılı Kanunun 89. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde yer alan %75 oranının taşınmazlar için %50 olarak uygulanmasına ilişkin yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği **5/12/2017** tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise **%50'lik kısmına istisna uygulanacaktır.** Bu tarihten önce bankalarca yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %75'lik kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

Finansal kiralama veya finansman şirketlerinin kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle **1/1/2018 tarihinden itibaren** iktisap ettikleri; taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların ise %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Öte yandan, finansal kiralama şirketlerince 6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde, **kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları** karşılığında tarafların mutabakatıyla, kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devir aldığı finansal kiralama konusu taşınmazların finansal kiralama şirketlerince üçüncü kişilere satışından doğan kazançların **%50'lik kısmına da istisna uygulanacaktır.**

2- Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine tanınan istisna uygulaması:

Örnek 1: (A) Finansal Kiralama Şirketi (C) A.Ş.'ye ait olan taşınmazı (B) A.Ş.'ye finansal kiralama suretiyle kiralamak üzere 3/1/2018 tarihinde 9.000.000.-TL bedelle satın almış ve söz konusu taşınmazı 10 yıllığına (B) A.Ş.'ye 10.000.000.-TL kira ödemesi karşılığında kiralamıştır.

2.000.000.-TL'si anapara ve 400.000.-TL'si faiz olmak üzere toplam 2.400.000.-TL kira ödemesi yapıldıktan sonra, kiralama süresinin üçüncü yılında mali zorluklar nedeniyle finansal kiralama bedellerini ödeyemeyen (B) A.Ş. temerrüde düşmüştür. Daha sonra söz konusu taşınmaz rayiç değeri olan 11.000.000.-TL bedel dikkate alınmak suretiyle ve tarafların karşılıklı mutabakatıyla (A) Finansal Kiralama Şirketinin tasarrufuna bırakılmıştır. Kiralama süresinin üçüncü yılında tahakkuk ettiği halde ödenmeyen kira bedelleri 500.000.-TL anapara, 80.000.-TL faiz olmak üzere toplam 580.000.-TL'dir. (A) Finansal Kiralama Şirketi bu taşınmazı 3/3/2021 tarihinde (D) Ltd. Şti.'ne 12.000.000.-TL bedelle satmıştır.

Finansal kiralamaya konu taşınmazın sözleşmeden kaynaklanan tüm tasarruf haklarının (B) A.Ş. tarafından (A) Finansal Kiralama Şirketine devri işleminde taşınmaz devri söz konusu olmadığından, (B) A.Ş. açısından bu işlemden elde edilen kazanca ilişkin olarak istisna uygulanabilecek bir tutar da bulunmamaktadır.

Öte yandan, tarafların karşılıklı mutabakatı sonucu 11.000.000.-TL bedel dikkate alınmak suretiyle (A) Finansal Kiralama Şirketince tüm tasarruf hakları devralınan söz konusu taşınmazın (D) Ltd. Şti.'ne satılması nedeniyle doğan satış kazancının %50'lik kısmına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilecektir.

Bankaların, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde iktisap ettikleri söz konusu kıymetlerin satışında da **iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.**

Bu tür iktisaplar dışında kalan ve çeşitli nedenlerle iktisap edilmiş olan bu tür kıymetlerin satışından doğan kazançların istisnadan yararlanıp yararlanmayacağı hususunda ise Kurumlar Vergisi Kanununun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca yapılan açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Madde: 5/1-g ve 5/1-h

Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-g

Yurt Dışı Şube Kazançları İstisnası:

Kurumlar Vergisi Kanununun **5.** maddesinin birinci fıkrasının (**g**) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının;

- Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca **en az %15 oranında** gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam **vergi yükü** taşıması,
- Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar **Türkiye'ye transfer edilmiş olması**,
- İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, 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.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-h

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

Kurumlar Vergisi Kanununun **5**. maddesinin birinci fıkrasının (**h**) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun **5**. maddesinin birinci fıkrasının (**g**) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.

Benzer şekilde, anılan fıkranın (**h**) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-h

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

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

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-h

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

Öte yandan, 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.

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.

Örneğin; Türkiye'de 1 Temmuz – 30 Haziran özel hesap dönemini kullanan bir kurumun, yurt dışında yaptığı inşaat işlerine ilişkin olarak tabi olduğu hesap dönemi ilgili ülke mevzuatına göre takvim yılıdır. Buna göre, bu şirketin yurt dışı şubesinin, 2006 takvim yılına ilişkin kazancı, Türkiye'de 31/12/2006 tarihi itibarıyla elde edilmiş sayılacağından, 1/7/2006 – 30/6/2007 özel hesap döneminin ikinci geçici vergi dönemi matrahının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-h

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

- **Yurt dışında yapılan inşaat işleri nedeniyle, işin tamamlanmasından sonra ödenen faiz ve kur farklarının durumu:**

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 inşaata 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.

- **Türkiye'deki merkez genel giderlerinden yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi:**

Türkiye'deki merkez genel giderlerinden, yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi gerekiyor ise yurt dışında gider kaydedilen bu payların Türkiye'de gider kaydedilmesi mümkün olmayacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-h

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

- **Yurt dışında yapılan inşaat işleri nedeniyle, merkez ve şube arasındaki cari hesapların değerlemesi:**

Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye'deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye'den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye'deki merkez arasındaki para hareketlerinin **ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi** ve **değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir.** Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövize bağlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacağı ve değerleme farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

Türkiye'de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı açıktır. Bu nedenle, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlemesine gerek bulunmamaktadır.

- **Geçici olarak ihraç edilen makine ve teçhizatın Türkiye'ye ithalinde değerleme:**

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.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-h

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

- **Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazanç veya hasılatın Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi halinde doğacak kur farklarının durumu:**

İstisna uygulamasında, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi şart değildir. Bu kazançlar, Türkiye'ye getirilmese dahi istisna uygulamasına konu edilebilecektir. Öte yandan, bu kazançların Türkiye'ye getirilmesi durumunda oluşacak kur farklarının ne şekilde değerlendirileceği aşağıda açıklanmıştır.

- **Yurt dışında tamamlanmış işlere ilişkin kazançların Türkiye'ye getirilmesi halinde kur farklarının durumu:**

İstisna uygulamasına konu olan ve yurt dışında yapılıp tamamlanan işlerden doğan kazancın Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının istisna kazançla ilişkilendirilmesi mümkün değildir.

- **Yurt dışında devam etmekte olan işlere ilişkin hasılatın Türkiye'ye getirilmesi halinde kur farklarının durumu:**

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.

Bununla birlikte söz konusu uygulamada yurt dışında gerçekleştirilen her bir işin bağımsız olarak değerlendirileceği tabiidir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Madde: 5/1-ı

Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-ı

Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna:

Kurumlar Vergisi Kanununun **5**. maddesinin birinci fıkrasının (**ı**) bendi ile eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası;

- 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile
- 633 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında yer alan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ve
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara

uygulanacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-ı

Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna:

İstisna kapsamında yer alan;

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

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

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

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

Kreş, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 0-24 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları,

Gündüz Bakımevi, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 25-66 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları,

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-ı

Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna:

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin rehabilitasyon faaliyetlerinden, kreş ve gündüz bakımevlerinin ise bu hizmetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri, kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul, kreş ve gündüz bakımevi bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul, kreş ve gündüz bakımevi ücretine dahil olduğu durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak olup yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

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

Bakanlar Kurulunca 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.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-ı

Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna:

- **Eğitim-Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisnadan Yararlanma Koşulları:**

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, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

Mükellefler, Milli Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen **kurum açma izin belgesi**yle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-ı

Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna:

- **Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisnadan Yararlanma Koşulları:**

Rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanabilmesi için bu merkezlerin 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 1/1/2004 - 31/12/2005 tarihleri arasında faaliyete geçen rehabilitasyon merkezleri ile ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

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

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

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan dernekler ilgili Bakanlıkça kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-ı

Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna:

- **Kreş ve Gündüz Bakımevlerine İlişkin İstisnadan Yararlanma Koşulları:**

Kreş ve gündüz bakımevlerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. Bu tarihten önce faaliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden doğan kazançlar için anılan istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Mükellefler, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığınca kendilerine verilen **kurum açma izin belgesi**yle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-ı

Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna:

- **İstisnanın Süresi:**

Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan anılan düzenleme 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

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

Örneğin, kurum açma izin belgesini 2006 yılında alan bir işletmenin Eylül 2007 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2007 - 2011 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır.

Kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin düzenleme ise 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen özel kreş ve gündüz bakımevleri açısından geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren **beş hesap dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna olacaktır.**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-ı

Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna:

- **İstisna Süresi İçinde Yeni Okul, Kreş ve Gündüz Bakımevi 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 değerlendirilecektir.** Aynı şekilde, kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin olarak kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen kreş ve gündüz bakımevlerine ilave olarak yeni kreş ve gündüz bakımevi açmaları durumunda, **yeni açılan kreş ve gündüz bakımevi, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir.** Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul, kreş ve gündüz bakımevi veya merkez bazında yapılacaktır.

Örneğin; Ankara'da 2006 yılında bir ilköğretim okulunu işletmeye başlayan Kurum (A)'nın, 2007 yılında İstanbul'da da bir ilköğretim okulu açması halinde, bu iki okuldan elde edilen kazançlara ilişkin istisna **ayrı ayrı uygulanacaktır.** Dolayısıyla, Ankara'daki okuldan elde ettiği kazanç, 2006 - 2010 yıllarında, İstanbul'da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2007 - 2011 yıllarında istisnadan yararlanacaktır.

İstisna uygulaması açısından, mükelleflerin **kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.**

Diğer taraftan, 625 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan, **mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınılması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.** Aynı şekilde, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir kreş ve gündüz bakımevi olarak tanımlanmayan, **mevcut kreş ve gündüz bakımevinin kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınılması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-ı

Eğitim Tesisleri, Özel Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Rehabilitasyon Merkezlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna:

- **İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi:**

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan beş hesap dönemi değil, **faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır.**

Örneğin; (A) Anonim Şirketi 2006 yılı içinde faaliyete geçen bir özel okulu, 2008 yılında (B) Limited Şirketine devretmiştir. Bu durumda, (B) Limited Şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2008, 2009 ve 2010 yıllarında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Devreden kurum ise söz konusu okuldan, devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlanabilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Madde: 5/1-i

Risturn İstisnası

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-i

Risturn İstisnası:

7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun **5**. maddesinin birinci fıkrasının (**i**) bendinde yapılan ve **1/1/2018 tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle**, kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlara ilişkin kurumlar vergisi istisnası korunmuş; münhasıran üretim ve kredi kooperatiflerine tanınan risturn istisnası, Kanunun 4. maddesinde yer alan kooperatif muafiyetine ilişkin olarak yapılan düzenleme çerçevesinde yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna göre, ortaklarla 1/1/2018 tarihinden önceki dönemlerde yapılan işlemler dolayısıyla üretim ve kredi kooperatiflerinin hesapladığı risturnlar kurumlar vergisi istisnasından faydalanabilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-i

Risturn İstisnası:

- 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 ödenen paraların risturn sayılabilmesi için kooperatif tarafından üyelere iade edilmesi gerekmektedir. İade nakden olabileceği gibi hesaben de olabilir.

- Tüketim Kooperatiflerinde Risturn İstisnası:

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

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

Ortaklarla yapılan muamelelerden doğan kazancın, şahsi ve ailevi gıda ve giyecek türü mallara ilişkin olan kısmının ayrımında, bu tür mallara ilişkin olarak ortaklarla yapılan iş hacminin, kooperatifin bu kapsama girmeyen işlemlere ait iş hacmi de dahil olmak üzere genel iş hacmine oranı esas alınacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-i

Risturn İstisnası:

- Tarımsal Üretici Birliklerinde Risturn İstinası:

6009 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun **5**. 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.

- Diğer Hususlar:

Kurumlar Vergisi Kanununun **5**. maddesinin birinci fıkrasının (**i**) bendinin ikinci paragrafında, "Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kâr dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.", üçüncü paragrafında ise "Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz." hükmü yer almaktadır.

Risturn istisnası, yalnızca ortaklarla ortaklık statüsü kapsamında yapılan işlerden kaynaklanan kazançlarla ilgilidir. Bundan dolayı, ortaklarla yapılan işlerden doğan kazançlarla, ortaklardan başka kimselerle yapılan işlerden doğan kazançların **ayrılması gerekmektedir.** Ayırma işleminde, 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 genel iş hacmine oranlanacaktır. Bu şekilde hesaplanan risturnların ortaklara dağıtılması halinde, dağıtılan bu kârlar ortaklar açısından kâr dağıtımı olarak değerlendirilmeyeceğinden, kazanç ve kâr dağıtımı niteliğinde sayılmayan bu tutarların kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulması veya ortaklarca gelir vergisi beyannamesi ile beyanı da söz konusu olmayacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Madde: 5/1-j

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-j

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna:

6728 sayılı Kanunun 56. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun **5.** maddesinin birinci fıkrasına eklenen (**j**) bendiyle, her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma **kira süresi sonunda** devrinden doğan kazançlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Bu istisna uygulamasında;

- **Kiracı**; her türlü taşınır ve taşınmaz mallarını 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiralayan kurumlara devreden kurumları,
- **Kiralayan kurumlar**; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını,
- **Sat-kirala-geri al işlemi**; her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiracılar tarafından kiralayanlara satışı, kiralayanlar tarafından kiracılara kiralanması ve kiralayanlarca söz konusu varlıkların kiracılara kira süresi sonunda devrine ilişkin süreci

ifade etmektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-j

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna:

- İstisnadan Yararlanacak Olanlar:

Bu istisna uygulamasından;

- 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla taşınır ve taşınmaz mallarını finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devreden kurumlar vergisi mükellefleri ile
- Bu varlıkları devraldıkları kurumlara kira süresi sonunda devreden finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları

yararlanabilecektir.

İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, kurumların **tam** veya **dar** mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

- İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler:

İstisna uygulamasına her türlü taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-j

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna:

- İstisna Uygulamasına Konu Olacak İktisadi Kıymetler:

- **Taşınmazlar:**

İstisnaya konu olabilecek taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Taşınmazlar ile ilgili olarak bu Tebliğin (5.6.2.2.1)* bölümünde yer alan açıklamalar esas alınacaktır.

* Tebliğin bu bölümünde yer almayan ancak atıf yapılan kısım: BKZ: Madde 5/1-e - **Taşınmazlar** (5.6.2.2.1):

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 Kanununun **704. maddesi**nde;

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

olarak sayılmıştır.

- **Taşınırlar:**

6361 sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen ve **kurumların aktifinde yer alan amortismana tabi tüm taşınırlardır.**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-j

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna:

- İstisnadan Yararlanma Şartları:

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

İstisna uygulaması açısından, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede, bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın;

- **Kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanacağına** ve
- **Sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına**

ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.

Dolayısıyla, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın; kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanacağına ve sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunmaması veya hüküm bulunmakla beraber bu hükümlere fiilen uyulmaması halinde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-j

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna:

- İstisnadan Yararlanma Şartları:

- **Satış kazancının özel fon hesabında tutulması:**

  İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

  Bu varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kiracılarca varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır.

  İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-j

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna:

- İstisnadan Yararlanma Şartları:

- **Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi:**

  Fon hesabına alınan kazanç tutarı kiracı tarafından sadece, gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir. Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

  Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıklara ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra kiracılar tarafından hesaplanacak amortismanların, kiralayan kurumlara devrinden önce (birden fazla kere sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıkların ilk kez devrinden önce) ilgili varlığın kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-j

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna:

- İstisnadan Yararlanma Şartları:

- **Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi:**

Örnek: (Ç) A.Ş. 13/5/2014 tarihinde 2.500.000-TL'ye iktisap ettiği ve aktifine aldığı taşınırını 8/9/2016 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ederek (D) Katılım Bankası A.Ş.'ye 3.000.000-TL bedelle devretmiştir. Bu sürede (Ç) A.Ş.'nin söz konusu taşınırı için ayırdığı amortisman tutarı 500.000-TL'dir.

İstisna kazanç	:	Satış bedeli –	Taşınırın (Ç) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri
Taşınırın (Ç) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri	:	Maliyet bedeli –	Birikmiş amortismanlar
İstisna kazanç	:	3.000.000.- TL –	(2.500.000.- TL – 500.000.- TL)
	:	1.000.000.- TL	

(Ç) A.Ş. istisnaya konu 1.000.000.- TL tutarındaki kazancını pasifte özel bir fon hesabında takip edecektir. Özel fon hesabında takip edilecek olan bu tutar sadece, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınıra ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca, gerekse kira süresinin sonunda taşınırın geri alınmasından sonra 3.000.000.- TL üzerinden ayrılacak amortismanların, bu tutar ile taşınırın (D) Katılım Bankası A.Ş.'ye devredildiği tarihte kiracıdaki net bilanço aktif değeri arasındaki fark olan (3.000.000.- TL – 2.000.000.- TL =) 1.000.000.- TL'ye isabet eden kısmına mahsup edilmek suretiyle kullanılabilecektir. Dolayısıyla, gerek kira süresi boyunca, gerekse kira süresinin sonunda taşınırın geri alınmasından sonra 3.000.000.- TL üzerinden ayrılacak toplam amortismanların, en fazla 2.000.000.- TL'lik kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek olup kalan 1.000.000.- TL'lik kısmı ise özel fon hesabından mahsup edilecektir.

Söz konusu özel fon hesabının bu taşınır için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfası dışında kullanılması mümkün bulunmamaktadır. Özel fon hesabında yer alan tutarın herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-j

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna:

- İstisna Uygulaması:

Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesi dolayısıyla kiracı nezdinde doğan ve istisna uygulamasına konu kazanç tutarı, satış tarihi itibarıyla hesaplanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan **faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.** Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

İstisnaya konu edilen satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulacak ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-j

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna:

- İstisna Uygulaması:

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

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

1. satış: (E) A.Ş.'nin taşınırını (F) Finansal Kiralama A.Ş.'ye satışı:

İstisna kazanç	:	Satış bedeli	–	Taşınırın (E) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri
İstisna kazanç	:	800.000.- TL	–	(1.000.000.- TL – 680.000.- TL)
	:	480.000.- TL		

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

(E) A.Ş. söz konusu taşınıra ilişkin sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkını Vergi Usul Kanununun mükerrer 290. maddesi hükümleri çerçevesinde "260 Haklar" hesabında 800.000-TL bedelle takip edecektir. (E) A.Ş.'nin bu taşınır için yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın (480.000-TL / 800.000-TL=) %60'lık kısmı özel fon hesabından karşılanacak; sadece (320.000.- TL / 800.000.- TL) %40'lık kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

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

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

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-j

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna:

- İstisna Uygulaması:

Örnek 2: (G) A.Ş. 8.000.000-TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınmazı için toplam 1.600.000-TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 22/8/2016 tarihinde 10.000.000-TL bedel üzerinden (H) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(H) Finansal Kiralama A.Ş., söz konusu taşınmazı (G) A.Ş.'ye 10.000.000-TL ana para ve 6.000.000-TL faiz olmak üzere toplam 16.000.000-TL kira ödemesi karşılığında 8 yıl süreyle kiralamıştır.

Kira süresinin bitiminde taşınmazı (H) Finansal Kiralama A.Ş. 1.000-TL bedelle (G) A.Ş.'ye geri satmıştır. (G) A.Ş. bu taşınmazını 25/11/2024 tarihinde (İ) Ltd. Şti.'ne 13.000.000-TL bedelle satmıştır.

1. satış: (G) A.Ş.'nin taşınmazını (H) Finansal Kiralama A.Ş.'ye satışı:

İstisna kazanç	:	Satış bedeli	–	Taşınmazın (G) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri
	:	10.000.000.- TL	–	(8.000.000.- TL – 1.600.000.- TL)
	:	3.600.000.- TL		

(G) A.Ş. 3.600.000.- TL istisna kazanç tutarını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

(G) A.Ş.'nin "260 Haklar" hesabında 10.000.000.- TL bedelle takip edeceği söz konusu taşınmazla ilgili sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkına ilişkin olarak yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın (3.600.000-TL / 10.000.000-TL) %36'lık kısmı özel fon hesabından karşılanacak; en fazla (6.400.000-TL / 10.000.000-TL) %64'lük kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna:

- İstisna Uygulaması:

Örnek 2 devamı: 2. satış: (H) Finansal Kiralama A.Ş.'nin taşınmazı (G) A.Ş.'ye geri satışı:

(H) Finansal Kiralama A.Ş.'nin (G) A.Ş.'den satın aldığı ve aktifinde iz bedeliyle takip ettiği taşınmazı kira süresi sonunda 1.000.- TL bedelle (G) A.Ş.'ye geri satışından doğan kazanç istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

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

3. satış: (G) A.Ş.'nin taşınmazı (İ) Ltd. Şti.'ne satışı:

(G) A.Ş. 22/8/2016 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği ve (H) Finansal Kiralama A.Ş.'den 1.000.- TL bedelle geri aldıktan sonra 10.001.000.- TL bedelle aktifine kaydetmiş olduğu bu taşınmazı 25/11/2024 tarihinde (İ) Ltd.Şti.'ne 13.000.000.- TL bedelle satmıştır. Satış bedelinin tamamı aynı tarihte (G) A.Ş.'nin banka hesabına aktarılmıştır.

(G) A.Ş. söz konusu taşınmazın kullanım hakkı dolayısıyla kira süresi boyunca 1.152.000.- TL özel fon hesabından mahsup edilmek ve 2.048.000.- TL de kurum kazancının tespitinde dikkate alınmak suretiyle toplam 3.200.000.- TL amortisman ayırmıştır.

(G) A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine konu etmiş olduğu taşınmazın, (H) Finansal Kiralama A.Ş.'den geri alındıktan sonra (İ) Ltd. Şti.'ne satışından elde edilen kazanç, kiralayan kuruma devrinden önce bu taşınmazın (G) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri ile sat-kirala-geri al işleminin başlangıcından itibaren bu taşınmaza ilişkin olarak kazancın tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna:

- İstisna Uygulaması:

Örnek 2 devamı:

Satış kazancı	:	(Satış bedeli + Gider veya maliyet olarak dikkate alınan amortismanlar)	–	(Taşınmazın kiralayana devrinden önce (G) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri + (H) Finansal Kiralama A.Ş.'den geri alım bedeli)
Satış kazancı	:	(13.000.000.- TL + 2.048.000.- TL)	–	(6.400.000.- TL + 1.000.- TL)
	:	8.647.000.- TL		

(G) A.Ş.'nin bu satış işlemi normal bir duran varlık satışı gibi kayıtlara alınacak olup özel fon hesabında yer alan bakiye tutar birikmiş amortismanlar gibi değerlendirilecektir. Buna göre, (G) A.Ş.'nin bu satış işlemi ile ilgili muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

25/11/2024

BANKALAR	13.000.000.- TL	
BİRİKMİŞ AMORT.	3.200.000.- TL	
ÖZEL FON HS.	2.448.000.- TL	
VARLIK HS.		10.001.000.- TL
GELİR VE KARLAR		8.647.000.- TL

Ayrıca, Kanunun 5. maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde, taşınmazın (İ) Ltd. Şti.'ne satış işleminden doğan kazancın %75'lik kısmı anılan bentte düzenlenen istisnaya konu edilebilecektir.

Öte yandan, taşınır veya taşınmazların bir kiracı kurum tarafından, sat-kirala-geri al sürecinin tamamlanması kaydıyla, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilmesinden sonra üçüncü kişilere satılması halinde, üçüncü kişilere yapılan satıştan doğan kazancın tespitinde, taşınır veya taşınmazın bu kiracı tarafından ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihteki net bilanço aktif değeri dikkate alınacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-j

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisna Uygulaması:**

  - **Varlıkların sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumu:**

    Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi halleri hariç), **üçüncü kişi ve kurumlara satılması halinde**, **kiralayanlar tarafından elde edilen kazanç dolayısıyla bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.** Sat-kirala-geri al işlemine konu taşınır ve taşınmaz malların kiralayanlar tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kiralayan nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

    Bu kapsamda, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınır ve taşınmaz malların ilk defa bu işleme konu edildiği tarih itibarıyla kiracıdaki net bilanço aktif değeri, kiracı tarafından kiralayan kuruma bir yazı ile bildirilecektir. Ayrıca, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınır ve taşınmaz mallar için, bunların ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihten itibaren ayrılan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı da aynı yazı ile kiralayan kuruma bildirilecektir.

    Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tamamlanamaması halinde ise istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, **vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.** Kiracı tarafından sat-kirala-geri al işlemine ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisna Uygulaması:**
  - **Varlıkların sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumu:**

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

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

(M) A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği söz konusu taşınmazı (N) Finansal Kiralama A.Ş.'ye satışından kaynaklanan [7.500.000-TL – (4.000.000-TL - 1.000.000-TL)=] 4.500.000-TL tutarındaki kazancı için istisnadan faydalanması dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.

Öte yandan, (M) A.Ş.'nin söz konusu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu etmek suretiyle (N) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devrettiği dönem itibarıyla Kanunun **5**. maddesinin birinci fıkrasının (**e**) bendindeki şartların sağlanmış olması ve bu şartların sonradan ihlal edilmemesi kaydıyla, bu işlemden doğan 4.500.000-TL tutarındaki kazancın %75'lik kısmı için anılan bentte yer alan istisnadan faydalanılması mümkündür. Bu durumda, bu kazancın kalan %25'lik kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-j

Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisna Uygulaması:**
  - **İstisna uygulamasında başlangıç tarihi:**

6728 sayılı Kanunun 56. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin birinci alt bendiyle Kurumlar Vergisi Kanununun **5**. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (**j**) bendinde düzenlenen bu istisna, **2/8/2013 tarihinden itibaren** yapılan işlemlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Dolayısıyla, 2/8/2013 tarihinden itibaren istisna kapsamındaki taşınmazlarını sat-kirala-geri al işlemine konu etmiş olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu işlemlerden doğan satış kazançlarını, satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar **özel fon hesabına almış olmaları kaydıyla** anılan tarihten itibaren bu istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, 2/8/2013 tarihinden sonra gerçekleştirdikleri sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarını, satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar, özel fon hesabına almamış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilgili dönem defter kayıtlarında geriye dönük olarak bu kazançlarının özel fon hesabına alınmasına ilişkin düzeltme yapmaları mümkün olmadığından, bu işlemleri dolayısıyla istisnadan yararlanamayacakları tabiidir.

Diğer taraftan, **sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınır malların satışından elde edilecek kazançlarda istisna uygulaması 9/8/2016 tarihinden itibaren mümkün olacaktır.**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Madde: 5/1-k

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla
Her Türlü Varlık ve Hakların
Satışından Doğan Kazançlarda İstisna

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-k

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna:

6728 sayılı Kanunun 56. maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun **5**. maddesinin birinci fıkrasına eklenen (**k**) bendiyle, her türlü varlık ve hakların, **kaynak kuruluşlarca**, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançların kurumlar vergisinden istisna olmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.

Bu istisna uygulamasında;

- **Kaynak kuruluş**; kira sertifikası ihraçlarında varlık ve hakları sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketine devreden kurumları,
- **Varlık kiralama şirketi (VKŞ)**; 6362 sayılı Kanunun 61. maddesi çerçevesinde münhasıran kira sertifikası ihraç etmek üzere anonim şirket şeklinde kurulmuş olan sermaye piyasası kurumunu

ifade etmektedir.

İstisnanın kapsamına, kira sertifikası ihracına dayanak her türlü varlık ve haklar girmektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-k

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisnadan yararlanacak olanlar:**

Bu istisna uygulamasından;

- 6362 sayılı Kanun kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık ve haklarını varlık kiralama şirketlerine devreden **kurumlar vergisi mükellefleri** ile
- Bu varlık ve hakları, devraldıkları kurumlara sözleşme süresi sonunda devreden **varlık kiralama şirketleri**

yararlanabilecektir.

İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla kurumların **tam** veya **dar** mükellefiyete tabi olmalarının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

- **İstisna uygulamasına konu olacak iktisadi kıymetler:**
  - **Varlıklar:** Varlıklar, kira sertifikaları ihracına dayanak haklar dışındaki her türlü varlıkları ifade etmektedir.
  - **Haklar:** Haklar, kira sertifikaları ihracına dayanak her türlü hakları ifade etmektedir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-k

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisnadan yararlanma şartları:**
  - **Varlık veya hakkın varlık kiralama şirketine, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla satıldığı hususunun sözleşmede yer alması:**

İstisna uygulaması açısından, kira sertifikası ihracına ilişkin olarak kaynak kuruluş ile varlık kiralama şirketi arasında düzenlenecek sözleşmede, kira sertifikası ihracına dayanak varlık veya hakkın;

- Kaynak kuruluşça varlık kiralama şirketine kira sertifikası ihracı amacıyla satıldığına ve
- Sözleşme süresinin sonunda kaynak kuruluş tarafından geri alınacağına

ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.

Dolayısıyla, kira sertifikası ihracına ilişkin olarak kaynak kuruluş ile varlık kiralama şirketi arasında düzenlenecek sözleşmede bu işleme dayanak teşkil eden varlık veya hakkın; varlık kiralama şirketine kira sertifikası ihracı amacıyla satıldığına ve sözleşme süresinin sonunda kaynak kuruluş tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunmaması veya hüküm bulunmakla beraber bu hükümlere fiilen uyulmaması halinde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-k

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisnadan yararlanma şartları:**
  - **Satış kazancının özel fon hesabında tutulması:**

İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık ve hakların satışından elde edilecek istisna kazancın, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kaynak kuruluşlarca varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerine satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır.

İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-k

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisnadan yararlanma şartları:**
  - **Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi:**

    Fon hesabına alınan kazanç tutarı kaynak kuruluş tarafından sadece bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir.

    Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

    Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya haklara ilişkin olarak kaynak kuruluş tarafından hesaplanacak amortismanların, varlık kiralama şirketine **ilk kez devrinden önce** ilgili varlık veya hakkın kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisna uygulaması:**

Varlık ve hakların, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı dolayısıyla kaynak kuruluş nezdinde doğan ve istisna uygulamasına konu kazanç tutarı, **satış tarihi itibarıyla hesaplanacaktır.** İstisna kapsamındaki varlık ve hakların satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

İstisnaya konu edilen satış kazancı, kaynak kuruluş tarafından **pasifte özel bir fon hesabında tutulacak** ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kaynak kuruluş tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketlerine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir.

Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya hakkın, düzenlenen sözleşme kapsamında varlık kiralama şirketi tarafından kaynak kuruluşa kiralanması durumunda söz konusu kiralama işlemi, Vergi Usul Kanununun mükerrer 290. maddesinde yer alan şartları taşıması kaydıyla, anılan madde hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek olup varlık kiralama şirketi ile kaynak kuruluş tarafından buna göre değerlemeye tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, anılan madde kapsamında değerlendirilen sözleşmelerden kaynaklanan kullanma hakkı kaynak kuruluş tarafından “260 Haklar” hesabında takip edilmek suretiyle amortismana tabi tutulabilecek olup kazancın tespitine ve amortisman uygulamasına ilişkin olarak Tebliğin (5.15.4)* bölümünde yer alan açıklamalar dikkate alınacaktır. *(BKZ:5.15: Sat-Kirala-Geri Al-Madde 5/1-j)

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisna uygulaması:**

Örnek 1: (R) A.Ş. 5.000.000-TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınmaz için 3.400.000-TL amortisman ayırdıktan sonra 31/10/2016 tarihinde bu taşınmazı kira sertifikası ihracı amacıyla 8.000.000-TL bedel üzerinden (Z) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(Z) Varlık Kiralama A.Ş. söz konusu taşınmazı sözleşme süresi sonunda 8.000.000-TL bedel üzerinden geri alınmak kaydıyla (R) A.Ş.'ye 3 yıllığına toplam 2.700.000-TL bedelle kiralamıştır. Kira süresinin sonunda söz konusu taşınmaz 8.000.000-TL bedelle (R) A.Ş.'ye geri satılmıştır.

1. satış: (R) A.Ş.'nin taşınmazı (Z) Varlık Kiralama A.Ş.'ye satışı:

İstisna kazanç	:Satış bedeli	– Taşınmazın (R) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri
İstisna kazanç	: 8.000.000.- TL	– (5.000.000.- TL – 3.400.000.- TL)
	: 6.400.000.- TL	

(R) A.Ş. 6.400.000-TL tutarındaki istisna kazancını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

R) A.Ş. sözleşmeden kaynaklanan kullanım hakkını Vergi Usul Kanununun mükerrer 290. maddesi hükümleri çerçevesinde "260 Haklar" hesabında 8.000.000-TL bedelle takip edecektir. (R) A.Ş.'nin bu taşınmaz için yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın (6.400.000-TL / 8.000.000-TL=) %80'lik kısmı özel fon hesabından karşılanacak; sadece (1.600.000-TL / 8.000.000-TL=) %20'lik kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

(Z) Varlık Kiralama A.Ş.'nin kira sertifikası ihracı dolayısıyla elde edeceği kira gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-k

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisna uygulaması:**

Öte yandan, kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya hakkın **varlık kiralama şirketi tarafından üçüncü bir kişiye kiralanması durumunda** ise sözleşmeye konu varlık veya hakkın kullanım hakkının kaynak kuruluşa devri söz konusu olmadığından, bu kiralama işleminin varlık kiralama şirketi ile kaynak kuruluş tarafından Vergi Usul Kanununun mükerrer 290. maddesi hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve buna göre değerlemeye tabi tutulması söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla, bu varlık veya hakka ilişkin olarak kira süresi boyunca kaynak kuruluş tarafından amortisman hesaplanmayacaktır.

Kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketine devredilen varlık ve hakların sözleşme süresi sonunda varlık kiralama şirketinden geri alınmasından sonra **kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda**, kira sertifikası ihracı amacıyla ilk defa varlık kiralama şirketine devrinden önce bu varlıkların kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değeri ile ilk defa kira sertifikası ihracı amacıyla devredildikleri hesap döneminden itibaren bu varlıklarla ilgili olarak ayrılan ve anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak kaynak kuruluş nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisna uygulaması:**

Örnek 2: (Ö) A.Ş. 7.000.000-TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınır için 5.600.000-TL amortisman ayırdıktan sonra 21/9/2016 tarihinde bu taşınırı kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınmak kaydıyla 5.000.000-TL bedel üzerinden (P) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(P) Varlık Kiralama A.Ş. söz konusu taşınırı (T) A.Ş.'ye 3 yıllığına toplam 1.800.000-TL bedelle kiralamıştır. Kira süresi boyunca bu taşınırla ilgili olarak (P) Varlık Kiralama A.Ş. tarafından toplam 1.500.000-TL amortisman ayrılmış ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olup kira süresinin sonunda söz konusu taşınır 5.000.000-TL bedelle (Ö) A.Ş.'ye geri satılmıştır.

(Ö) A.Ş. 23/9/2019 tarihinde geri devraldığı bu taşınırı 19/10/2020 tarihinde 6.000.000-TL bedelle (R) Ltd. Şti.'ne satmıştır.

1. satış: (Ö) A.Ş.'nin taşınırı (P) Varlık Kiralama A.Ş.'ye satışı:

İstisna kazanç	:	Satış bedeli	–	Taşınırın VKŞ'ye devrinden önce (Ö) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri
	:	5.000.000.- TL	–	(7.000.000.- TL – 5.600.000.- TL)
	:	3.600.000.- TL		

(Ö) A.Ş. 3.600.000-TL istisna kazanç tutarını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden taşınırın varlık kiralama şirketi tarafından (T) A.Ş.'ye kiralanması nedeniyle, bu taşınıra ilişkin olarak kira süresi boyunca kaynak kuruluş tarafından amortisman hesaplanmayacaktır. (P) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu taşınırı 5.000.000-TL bedelle aktifine kaydedeceği tabiidir.

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisna uygulaması:**

Örnek 2 devamı:

2. satış: (P) Varlık Kiralama A.Ş.'nin taşınırı (Ö) A.Ş.'ye geri satışı:

İstisna kazanç	:	Satış bedeli	–	Taşınırın VKŞ'deki net bilanço aktif değeri
	:	5.000.000.- TL	–	(5.000.000.- TL – 1.500.000.- TL)
	:	1.500.000.- TL		

(P) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu taşınırı (Ö) A.Ş.'ye geri satışından doğan 1.500.000-TL tutarındaki kazancının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.

Öte yandan, (P) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu kira sertifikası ihracı işlemi dolayısıyla elde edeceği kira gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

(Ö) A.Ş. söz konusu taşınırı geri aldıktan sonra 5.000.000-TL üzerinden yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın(3.600.000-TL / 5.000.000-TL=) %72'lik kısmını özel fon hesabından mahsup edecek, kalan (1.400.000-TL / 5.000.000-TL) %28'lik kısmını ise gider veya maliyet olarak dikkate alabilecektir.

Buna göre, (Ö) A.Ş.'nin bu taşınır için 2019 hesap döneminde ayıracağı amortismanın 500.000-TL olması halinde bu tutarın 140.000-TL'lik kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek olup 360.000-TL'lik kısmı ise özel fon hesabından mahsup edilecektir.

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisna uygulaması:**

Örnek 2 devamı:

3. satış: (Ö) A.Ş.'nin taşınırı (R) Ltd. Şti.'ne satışı:

Satış kazancı	:	(Satış bedeli + Gider veya maliyet olarak dikkate alınan amortismanlar)	–	(Taşınırın VKŞ'ye devrinden önce (Ö) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri)
	:	6.000.000.- TL + (1.500.000.- TL + 140.000.- TL)	–	1.400.000.- TL
	:	6.000.000.- TL + 1.640.000.- TL	–	1.400.000.- TL
	:	6.240.000.- TL		

(Ö) A.Ş.'nin bu satış işleminden elde ettiği 6.240.000-TL tutarındaki kazanç genel hükümlere göre kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

(Ö) A.Ş.'nin bu satış işlemi normal bir duran varlık satışı gibi kayıtlara alınacak olup özel fon hesabında yer alan tutar birikmiş amortismanlar gibi değerlendirilecektir. Buna göre, (Ö) A.Ş.'nin bu satış işlemi ile ilgili olarak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

19/10/2020

BANKALAR	6.000.000.- TL	
BİRİKMİŞ AMORT.	500.000.- TL	
ÖZEL FON HS.	3.240.000.- TL	
VARLIK HS.		5.000.000.- TL
GELİR VE KARLAR		4.740.000.- TL

Söz konusu taşınır için (P) Varlık Kiralama A.Ş. tarafından hesaplanan ve kazancın tespitinde dikkate alınan 1.500.000-TL amortisman tutarı, (Ö) A.Ş. tarafından taşınırın (R) Ltd. Şti.'ne satıldığı hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına dahil edilecektir.

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisna uygulaması:**

Bu kapsamda, kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık ve haklara ilişkin olarak varlık kiralama şirketi tarafından ayrılan ve kurumun kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı sözleşme süresinin bitiminde bir yazı ile kaynak kuruluşa bildirilecektir.

Ayrıca, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketine devredilen varlık veya hakkın, sözleşme sonunda geri alınmış olması kaydıyla, aynı kaynak kuruluş tarafından birden fazla defa kira sertifikası ihracına veya sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesinden sonra üçüncü kişilere satılması halinde, bu satış kazancının tespitinde varlık veya hakkın bu kaynak kuruluş tarafından ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihteki net bilanço aktif değeri dikkate alınacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/1-k

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisna uygulaması:**
  - **Varlık ve hakların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumu:**

Kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satılan varlık ve hakların, **varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda** varlık kiralama şirketlerinin bu satış işleminden doğan kazançları dolayısıyla bu istisnadan yararlanmaları mümkün bulunmamakta olup söz konusu kazançlar varlık kiralama şirketleri nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Varlık ve hakların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda **ayrıca**, istisna uygulaması dolayısıyla kaynak kuruluş adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler de vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte kaynak kuruluştan tahsil olunacaktır. Kaynak kuruluş tarafından kira sertifikası ihracına ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, **üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.**

Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna:

- **İstisna uygulaması:**
  - **Varlık ve hakların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumu:**

Örnek: (G) A.Ş. 4.000.000-TL bedelle aktifine kayıtlı olan taşınmaz için 320.000-TL amortisman ayırmış olup bu taşınmazı kira sertifikası ihracı amacıyla 19/8/2016 tarihinde 5.000.000-TL bedel üzerinden (Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(Ş) Varlık Kiralama A.Ş. söz konusu taşınmazı sözleşme süresi sonunda 5.000.000-TL bedel üzerinden geri alınmak kaydıyla aynı tarihte (G) A.Ş.'ye 2 yıllığına toplam 1.000.000-TL bedelle kiralamıştır. (Ş) Varlık Kiralama A.Ş. söz konusu taşınmazı, (G) A.Ş.'nin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle kira süresi devam ederken 17/5/2017 tarihinde (V) A.Ş.'ye 6.000.000-TL bedelle satmıştır.

(Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'nin taşınmazı (V) A.Ş.'ye satışı:

Satış kazancı : Satış bedeli – (Taşınmazın VKŞ'deki net bilanço aktif değeri)

Satış kazancı : 6.000.000.- TL – 5.000.000.- TL

: 1.000.000.- TL

(Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu taşınmazı (V) A.Ş.'ye satışından doğan 1.000.000-TL tutarındaki kazanç genel hükümlere göre (Ş) Varlık Kiralama A.Ş. nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

(G) A.Ş.'nin kira sertifikası ihracına konu ettiği taşınmazı (Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devrinden kaynaklanan [5.000.000-TL – (4.000.000-TL – 320.000-TL)] 1.320.000-TL tutarındaki kazancına istisna uygulanması dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyaı cezası alınmaksızın gecikme faizi ile birlikte (G) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.

Öte yandan, (G) A.Ş.'nin söz konusu taşınmazı kira sertifikası ihracı işlemine konu etmek suretiyle (Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devrettiği dönem itibarıyla Kanunun **5**. maddesinin birinci fıkrasının (**e**) bendindeki şartların sağlanmış olması ve bu şartların sonradan ihlal edilmemesi kaydıyla, bu işlemden doğan 1.320.000-TL tutarındaki kazancın **%75'lik kısmı için anılan bentte yer alan istisnadan faydalanılması mümkündür.** Bu durumda, bu kazancın kalan %25'lik kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (G) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Madde: 5/A

Yabancı Fon Kazançlarının ve Bu Fonların Portföy Yöneticiliğini Yapan Şirketlerin Vergisel Durumu

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/A

Yabancı Fon Kazançlarının ve Bu Fonların Portföy Yöneticiliğini Yapan Şirketlerin Vergisel Durumu:

Kurumlar Vergisi Kanununa 6322 sayılı Kanunun 35. maddesiyle "Yabancı fon kazançlarının vergilendirilmesi" başlıklı 5/A maddesi eklenmiştir.

Bu maddede, yabancı fonlar ile bu fonların aracılık işlemlerini yürüten **portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip tam mükellef şirketlerin** (portföy yöneticisi şirketler) vergisel durumları düzenlenmiştir.

- **Yabancı fonların kazançlarına ilişkin düzenlemeler ve uygulama:**

Kurumlar Vergisi Kanununun 2. maddesinin birinci fıkrasında belirtilen yabancı fonların, portföy yöneticisi şirketler aracılığıyla organize bir borsada işlem görsün veya görmesin;

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

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

Yabancı Fon Kazançlarının ve Bu Fonların Portföy Yöneticiliğini Yapan Şirketlerin Vergisel Durumu:

- **Yabancı fonların kazançlarına ilişkin düzenlemeler ve uygulama:**

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

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

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

- **Uygulamanın şartları:**

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

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/A

Yabancı Fon Kazançlarının ve Bu Fonların Portföy Yöneticiliğini Yapan Şirketlerin Vergisel Durumu:

- **Yabancı fonların kazançlarına ilişkin düzenlemeler ve uygulama:**
  - **Uygulamanın şartları:**
    - **Fon adına tesis edilen işlemlerin portföy yöneticisi şirketin mutat faaliyetleri arasında yer alması:**

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

    - **Yabancı fon ile portföy yöneticisi şirket arasındaki ilişkinin bağımsız olarak faaliyet gösteren kişilerdeki gibi olması:**

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/A

Yabancı Fon Kazançlarının ve Bu Fonların Portföy Yöneticiliğini Yapan Şirketlerin Vergisel Durumu:

- **Yabancı fonların kazançlarına ilişkin düzenlemeler ve uygulama:**
  - **Uygulamanın şartları:**
    - **Portföy yöneticiliği hizmeti karşılığı alınacak bedelin emsale uygun olması ve transfer fiyatlandırması raporu verilmesi:**

      Portföy yöneticisi şirket tarafından, verilen hizmet karşılığında **emsallere uygun bedel alınması** ve **transfer fiyatlandırması raporu**nun kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içerisinde Gelir İdaresi Başkanlığına verilmesi gerekmektedir.

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

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

    - **Portföy yöneticisi şirketin yabancı fon üzerindeki hak sahipliği oranının %20'yi aşmaması:**

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/A

Yabancı Fon Kazançlarının ve Bu Fonların Portföy Yöneticiliğini Yapan Şirketlerin Vergisel Durumu:

- **Portföy yöneticisi şirketin yabancı fondan elde ettiği kazançlar:**

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

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

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

- **Fonun katılımcı ve kurucuları arasında doğrudan veya dolaylı olarak bulunan tam mükellef gerçek kişi veya kurumlara ilişkin bildirim:**

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

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Madde: 5/B

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/B

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

19/2/2014 tarihli ve 6518 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 82. maddesiyle bu Kanuna eklenen "**Sınai mülkiyet haklarında istisna**" başlıklı **5/B** maddesinde, Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlardan 1/1/2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

- **Sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazanç ve iratların kapsamı:**

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

- Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,
- Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları halinde elde edilen kazançların,
- Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının

%50'si maddede belirtilen şartların yerine getirilmesi halinde, 1/1/2015 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden müstesnadır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/B

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **Sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazanç ve iratların kapsamı:**

Bu istisna uygulamasında,

- Patent, Türk Patent Enstitüsü (TPE) tarafından incelemeli sistemle verilmiş patenti,
- Faydalı model belgesi, TPE tarafından olumlu araştırma raporu sonucunda verilmiş faydalı model belgesini,
- Kiralama, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere inhisari veya inhisari olmayan lisans sözleşmesiyle belirli bir süre için kiralanmasını,
- Devir veya satış, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere bedel karşılığı satılmasını,
- Seri üretime tabi tutularak pazarlama, münhasıran patent veya faydalı model belgesine konu özgün ürünün Türkiye'de üretilerek yurt içi veya yurt dışındaki gerçek veya tüzel kişilere satışa sunulmasını,
- Üretim sürecinde kullanma, patent veya faydalı model belgesine konu buluşun, üretimi Türkiye'de gerçekleştirilen ürünlerin üretim sürecinde veya bu ürünlerin imalinde kullanılmasını

ifade etmektedir.

Bu istisnanın uygulanmasında **temel şart**, kazanç ve iradın elde edildiği buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin **Türkiye'de gerçekleştirilmiş olmasıdır.**

Buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan **sigorta veya diğer tazminatlar da istisna kapsamındadır.**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/B

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **İstisnadan yararlanacak olanlar:**

Bu istisna uygulamasından **kurumlar vergisi mükellefleri** ile **gelir vergisi mükellefleri** yararlanabilecektir.

İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, gerçek veya tüzel kişilerin tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulanmasında bir önemi yoktur. Dar mükellef kurumların, Türkiye'de gerçekleştirdikleri araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşları için patent veya faydalı model belgesi almaları halinde, bu buluşlarından elde edecekleri kazanç ve iratları için istisna hükümlerinden faydalanmaları mümkün olacaktır.

- **İstisnadan yararlanma şartları:**
  - **Buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin Türkiye'de gerçekleştirilmesi:**

    Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazanç ve iratların bu istisnaya konu edilebilmesi için söz konusu buluşlara ilişkin araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin **Türkiye'de gerçekleştirilmiş olması esastır.**

    Dolayısıyla, yurt dışında gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşlar için Türkiye'de TPE tarafından tescil edilmiş patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi istisna uygulamasından yararlanılamayacaktır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/B

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **İstisnadan yararlanma şartları:**
  - **İncelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması:**

    İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK) kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında olması **ve** buluşa ilişkin incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması şarttır.

    Dolayısıyla, istisna uygulamasına konu edilecek buluşlar için TPE tarafından tescil edilmiş **incelemeli sistemle patent veya olumlu araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması gerekmektedir.**

  - **İstisna uygulamasından yararlanacak kişilerden olunması:**

    İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı KHK'nın 2. maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde **özel bir ruhsata sahip olması gerekmektedir.**

    - **İstisnadan yararlanacak kişilerin 551 sayılı KHK'da belirtilen nitelikleri taşıması:**

      551 sayılı KHK'nın 2. maddesiyle sağlanan patent veya faydalı model belgesi korumasından;

      - Türkiye Cumhuriyeti sınırları içinde ikametgâhı olan ya da sınai veya ticari faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişiler,

      - Paris Anlaşması hükümleri dahilinde başvuru hakkına sahip kişiler ile

      - Bu kapsam dışında kalmasına rağmen, Türkiye Cumhuriyeti uyruğundaki kişilere kanunen veya fiilen patent ve/veya faydalı model belgesi koruması tanıyan devletlerin uyruğundaki gerçek veya tüzel kişiler karşılıklılık ilkesi uyarınca

      yararlanabilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/B

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **İstisnadan yararlanma şartları:**
  - **İstisna uygulamasından yararlanacak kişilerden olunması:**
    - **Patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olunması:**

      551 sayılı KHK'nın 88. maddesi uyarınca, gerçek veya tüzel kişiler sahibi oldukları **patent veya faydalı model belgesinin kullanma hakkını,** milli sınırların bütünü içinde veya bir kısmında geçerli olacak şekilde lisans sözleşmesine konu edebilirler.

      Patent veya faydalı model belgesine ilişkin lisans ise inhisari lisans veya inhisari olmayan lisans şeklinde verilebilmektedir. Aksi sözleşmede kararlaştırılmamışsa lisansın inhisari olmadığı kabul edilmektedir. Lisans veren, patent veya faydalı model belgeli buluşu kendisi kullanabileceği gibi üçüncü kişilere aynı buluşa ilişkin başka lisanslar da verebilmektedir. İnhisari lisans söz konusu olduğu zaman lisans veren başkasına lisans verememekte olup hakkını açıkça saklı tutmadıkça kendisi de patent konusu buluşu kullanamamaktadır.

      Patent veya faydalı model belgesi üzerinde tekel niteliğinde özel bir ruhsata sahip olunması, lisans verenin kendisinin patentli veya faydalı model belgeli buluşu kullanamadığı inhisari lisans verilmesi halini ifade etmektedir. Ayrıca, lisans sözleşmesinde inhisari lisans sahibine patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisinin de tanınmış olması şarttır.

      İnhisari lisans sahibi kişi ya da kurumların bu istisnadan yararlanabilmeleri için söz konusu lisans sözleşmelerinin TPE tarafından tescil edilmiş olması gerekmektedir. Ancak, **inhisari lisans sözleşmesi dışındaki** lisans sözleşmeleriyle patentli veya faydalı model belgeli buluşun kullanım haklarını alanlar, bu sözleşmeler TPE tarafından tescil edilmiş olsa dahi istisnadan faydalanamayacaklardır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/B

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **İstisnadan yararlanma şartları:**
  - **Patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresinin aşılmamış olması:**

    İstisnadan, patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla yararlanılması mümkündür. 551 sayılı KHK uyarınca **incelemeli sistemle verilen patentlerde koruma süresi**, TPE'ye başvuru tarihinden itibaren en fazla 20 yıl, **araştırma raporu sonucunda alınan faydalı model belgelerinde ise** koruma süresi TPE'ye başvuru tarihinden itibaren en fazla 10 yıldır. Bu kapsamda, patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlardan, patent veya faydalı model belgesinin koruma süresinin sona ermesinden sonra elde edilen kazanç ve iratlar için bu istisnadan yararlanılamayacaktır.

    İncelemesiz sistem ile verilen patentlerde koruma süresi 7 yıl olup bu süre sona ermeden patent sahibinin talebi üzerine yapılan inceleme sonucunda, incelemeli sistemle patent verilmesi halinde, incelemeli sistemle patent verildiği tarihten itibaren kalan koruma süresinin sonuna kadar elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılabilecektir.

- **İstisna uygulaması:**

Mükellefler, patentli veya faydalı model belgeli buluşlarından **1/1/2015 tarihinden itibaren** elde ettikleri kazanç ve iratları için ilgili patent veya faydalı model belgesine sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla istisnadan yararlanabileceklerdir.

Ancak, buluşun, istisnadan yararlanılacak ilk yıl oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devri veya satışı halindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmesi şartına ilişkin Kanunun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi hükmü, 6728 sayılı Kanunun 57. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Dolayısıyla, 6728 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan **9/8/2016 tarihinden itibaren**, Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmeksizin, şartları taşıyan mükellefler istisnadan yararlanabileceklerdir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/B

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **İstisna uygulaması:**
  - **9/8/2016 tarihinden önce değerleme raporu düzenlenmesi amacıyla başvuranların durumu:**

İstisna uygulamasında Maliye Bakanlığı tarafından değerleme raporu düzenlenmesi şartına ilişkin Kanunun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi hükmü, 6728 sayılı Kanunun 57. maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca 6728 sayılı Kanunun geçici 1. maddesinin üçüncü fıkrasında;

"(3) 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinde bu Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlük tarihinden önce, anılan madde kapsamında değerleme raporu düzenlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığına başvuran mükelleflerin bu başvurularına ilişkin patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları hakkında, 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinin bu Kanunla yapılan değişiklik sonrası hükümleri uygulanır."

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, anılan her iki maddenin de yürürlüğe girdiği 9/8/2016 tarihinden önce, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanmak üzere değerleme raporu düzenlenmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmuş olan mükellefler, başvurularına konu bu buluşlarından **1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları için değerleme raporu düzenlenmeksizin istisnadan faydalanabileceklerdir.**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/B

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **İstisna uygulaması:**
  - **İstisna kazancın tespiti:**

Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazançların %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır.

Örnek 1: (B) A.Ş.'nin 6/5/2013 tarihinde TPE'ye yapmış olduğu başvuruya istinaden, bu başvurusuna konu buluşuna ilişkin patent 6/7/2015 tarihinde tescil edilmiştir. (B) A.Ş. söz konusu patentten doğan tüm haklarını 20/9/2016 tarihinde 5.000.000-TL'ye (C) A.Ş.'ye satmış ve bu satıştan 4.000.000-TL kâr elde etmiştir.

(C) A.Ş. bu patentin kullanım haklarını, 2/1/2017 tarihinde iki yıl süre ile (E) Ltd. Şti.'ye inhisari lisans sözleşmesiyle vererek 2017 hesap döneminde 1.000.000-TL, 2018 hesap döneminde ise 500.000-TL kazanç elde etmiştir.

(E) A.Ş. de söz konusu patente konu buluşu seri üretime tabi tutarak 2017 hesap döneminde 2.000.000-TL, 2018 hesap döneminde ise 1.000.000-TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre;

- (B) A.Ş.'nin satış kazancının yarısı (4.000.000-TL x %50) 2.000.000-TL olup bu tutarın tamamı istisnaya konu edilebilecektir.
- (C) A.Ş. 2017 hesap dönemi için (1.000.000-TL x %50) 500.000-TL,

2018 hesap dönemi için (500.000-TL x %50) 250.000-TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.

- (E) A.Ş. 2017 hesap dönemi için (2.000.000-TL x %50) 1.000.000-TL,

2018 hesap dönemi için (1.000.000-TL x %50) 500.000-TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/B

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **İstisna uygulaması:**
  - **İstisna kazancın tespiti:**

Örnek 2: (F) A.Ş. incelemesiz sistemle patent aldığı ve 7 yıllık koruma süresi 1/4/2018 tarihinde sona erecek buluşu için incelemeli sistemle patent verilmesi talebiyle 6/5/2015 tarihinde TPE'ye başvurmuştur. Başvurusu uygun görülen (F) A.Ş.'nin bu buluşu için 2/2/2017 tarihinde, 1/4/2031 tarihinde koruma süresi sona ermek üzere incelemeli sistemle patent verilmiştir.

- (F) A.Ş. sahibi olduğu patenti 14/8/2015 tarihinde 1 yıllığına (G) A.Ş.'ye 1.000.000-TL bedelle kiralamıştır.
- (F) A.Ş. 2018 yılında patente konu bu buluşunu seri üretime tabi tutarak 2.000.000-TL kazanç elde etmiştir.
- (F) A.Ş. söz konusu patenti 5/5/2019 tarihinde (H) A.Ş.'ye satmış ve bu satıştan 1.800.000-TL kazanç elde etmiştir.
- (H) A.Ş. ise aynı patenti iki ay sonra (5/7/2019) (K) A.Ş.'ye satmış ve bu satıştan 400.000-TL kazanç elde etmiştir.
- (K) A.Ş. söz konusu buluşu seri üretime tabi tutarak 2020 yılında 3.000.000-TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre;

- (F) A.Ş.'nin sahip olduğu incelemesiz patenti (G) A.Ş.'ye kiralaması nedeniyle elde ettiği 1.000.000-TL tutarındaki kazancı istisnaya konu edilemeyecektir.
- (F) A.Ş.'nin incelemeli sistemle patent aldığı buluşunu seri üretime tabi tutarak elde ettiği 2.000.000-TL'lik kazancın %50'si (1.000.000-TL) kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. Bu patentin satışından elde edilen 1.800.000-TL'lik kazancın %50'si olan 900.000-TL için de bu istisnadan faydalanılabilecektir.
- (H) A.Ş. ise satın aldığı patentin (K) A.Ş.'ye satışından elde ettiği 400.000-TL tutarındaki kazancının %50'sini (200.000-TL) istisnaya konu edebilecektir.
- (K) A.Ş. buluşu seri üretime tabi tutarak elde ettiği 3.000.000-TL tutarındaki kazancının %50'si olan 1.500.000-TL'lik tutarı istisnaya konu edebilecektir.

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **İstisna uygulaması:**
  - **İstisna kazancın tespiti:**
    - **Buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde kazancın tespiti:**

Maddenin üçüncü fıkrası gereğince, buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, **ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilecektir.**

Öte yandan, maddenin yedinci fıkrası hükmüyle, üçüncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine **satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.** Bu kapsamda, patentli veya faydalı model belgeli buluşunu üretim sürecinde kullanan mükelleflerin tercih etmeleri halinde, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarının patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmını, maliyet unsurlarını dikkate alarak ayrıştırmaları mümkündür.

Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayrıştırılmasında, **buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır.**

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/B

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **İstisna uygulaması:**
  - **İstisna kazancın tespiti:**
    - **Buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde kazancın tespiti:**

      Buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak **katlanılan tüm giderler dikkate alınacaktır.** Bu kapsamda, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;

      - İlk madde ve malzeme giderleri,

      - İşçilik giderleri,

      - Genel üretim giderlerinden düşen pay,

      - Genel yönetim giderlerinden düşen pay

      gibi giderler dikkate alınmak suretiyle buluşla ilgili katlanılan maliyetler hesaplanacak ve buluşla ilgili maliyetlerin üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilecektir.

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **İstisna uygulaması:**
  - **İstisna kazancın tespiti:**
    - **Buluşun üretim sürecinde kullanılması halinde kazancın tespiti:**

Örnek: (T) A.Ş.'nin patentle korunan buluşunu üretim sürecinde kullanarak 2017 yılında ürettiği çamaşır makinelerinin toplam üretim maliyeti 20.000.000-TL'dir. Söz konusu çamaşır makinelerinin toplam maliyetinin 2.000.000-TL'lik kısmını patentle korunan buluşun üretim sürecinde kullanılması nedeniyle katlanılan maliyetler oluşturmaktadır.

(T) A.Ş. ürettiği bu çamaşır makinelerinin satışından 2017 yılında 3.000.000-TL kazanç elde etmiştir. Buna göre, (T) A.Ş.'nin 2017 yılında bu çamaşır makinelerinin satışından elde ettiği kazancının, üretimde kullanılan ve patentle korunan buluşuna atfedilebilecek kısmı [3.000.000-TL x (2.000.000-TL / 20.000.000-TL)] 300.000-TL olup bu kazancının %50'lik kısmı olan (300.000-TL x %50) 150.000-TL istisna uygulamasında dikkate alınabilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/B

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **İstisna uygulaması:**
  - **Kesinti uygulaması:**

İstisna uygulaması, patent veya faydalı model belgesi alınan buluş dolayısıyla elde edilen kazanç ve iratlar üzerinden **vergi kesintisi yapılmasına engel teşkil etmeyecektir.**

Ancak, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanılabilecek **serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi %50 indirimli olarak uygulanacaktır.** Kazanç ve iratları kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi **en fazla 5 yıl süre ile uygulanacaktır.**

Örnek 1: (BB) A.Ş. Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşunu TPE'ye tescil ettirerek incelemeli sistemle patent almış ve bu patenti 2016 yılında Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef (HS) firmasına satmıştır. (HS) firması ise patente konu bu buluşun kullanım haklarını, 16/8/2016 tarihinde buluşu Türkiye'deki üretim faaliyetlerinde kullanacak olan (ÇB) Ltd. Şti.'ye üç yıllığına inhisari lisansla vermiştir.

Bu kiralama nedeniyle dar mükellef (HS) firmasına yapılacak kira ödemeleri üzerinden Kanunun 30. maddesinin birinci fıkrası uyarınca %20 oranında yapılacak kesinti, %50 indirimli olarak %10 oranında uygulanacaktır. Söz konusu indirimli oran en fazla 5 yıl süreyle uygulanabilecektir.

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **İstisna uygulaması:**
  - **Kesinti uygulaması:**

Örnek 2: Serbest meslek erbabı (MF), Türkiye'de gerçekleştirdiği faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini 1/6/2015 tarihinde tescil ettirmiş ve patent üzerindeki hakkını 25/10/2016 tarihinde (MT) A.Ş.'ye 100.000-TL'ye satmıştır. (MT) A.Ş. Gelir Vergisi Kanununun 18. maddesi kapsamında istisnadan faydalanan serbest meslek erbabı (MF)'ye yapacağı ödemelerin tamamı (100.000-TL) üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi uyarınca belirlenen kesinti oranının %50'si nispetinde gelir vergisi kesintisi yapacaktır.

Örnek 3: Tam mükellef Bay (T), Türkiye'de gerçekleştirdiği araştırma ve geliştirme faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşunun patentini tescil ettirerek beyana tabi bir kazancı olmayan (U) gerçek kişisine satmış; (U) gerçek kişisi de bu patenti 23/11/2016 tarihinde (Z) A.Ş.'ye yıllık 10.000-TL bedel üzerinden 8 yıllığına kiralamıştır. (Z) A.Ş. (U) gerçek kişisine yapacağı kira ödemelerinde, şartların sağlanmış olması halinde, 5 yıl boyunca gelir vergisi kesintisi oranını %50 indirimli olarak uygulayacaktır. İndirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanacağından (Z) A.Ş. kira süresinin son 3 yılına ilişkin kira ödemelerinden normal oranda kesinti yapacaktır.

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **Diğer hususlar:**
  - **1/1/2015 tarihinden önce tescil edilmiş patentli veya faydalı model belgeli buluşların durumu:**

1/1/2015 tarihinden önce alınan ve koruma süresi henüz dolmamış olan patent veya faydalı model belgelerine ilişkin buluşlardan 1/1/2015 tarihinden itibaren kalan koruma süresince elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılabilecektir. Ancak, koruma süresi 1/1/2015 tarihinden önce dolmuş olan patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar için istisnadan yararlanılamayacaktır.

Örnek 1: (MK) A.Ş. incelemeli sistemle patent başvurusunu TPE'ye 2/4/2012 tarihinde yapmış olup 2/2/2014 tarihinde patent almıştır. (MK) A.Ş. patent başvurusuna konu olan buluştan koruma süresi içinde kalan 1/1/2015-2/4/2032 döneminde elde ettiği kazançlar için, istisna şartlarını sağlamak koşuluyla, istisnadan yararlanabilecektir. (MK) A.Ş.'nin sahip olduğu bu patent dolayısıyla 1/1/2015 tarihinden önce elde ettiği kazanç ve iratlar ise bu istisnaya konu edilemeyecektir.

Örnek 2: (A) A.Ş. faydalı model belgesi başvurusunu TPE'ye 5/1/2012 tarihinde yapmış olup 1/8/2012 tarihinde araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesini almıştır. (A) A.Ş., faydalı model belgesi başvurusuna konu olan buluştan koruma süresi içinde kalan 1/1/2015-5/1/2022 döneminde elde ettiği kazançlar için, istisna şartlarını sağlamak koşuluyla, istisnadan yararlanabilecektir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu - Madde: 5/B

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **Diğer hususlar:**
  - **Sınai mülkiyet hakkının devredilmesi, satılması veya kiralanması işlemlerinin tescili:**

    Patent veya faydalı model belgesinin devredilmesi, satılması veya inhisari lisans verilmesi dahil kiralanması durumlarında bu istisnadan yararlanılabilmesi için **devir, satış veya kiralama işlemlerinin TPE tarafından tutulan Sicile tescil edilmesi gerekmektedir.**

    Patent veya faydalı model belgesini devralanlar, satın alanlar veya inhisari lisans sahipleri, şartların sağlanması kaydıyla, bu işlemlerin **Sicile tescil edildiği tarihten itibaren istisnadan yararlanabileceklerdir.**

  - **Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin bir kısmının veya tamamının yurt dışında gerçekleştirilmesi:**

    Araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin bir kısmının yurt dışında yapılması **veya** yurt dışındaki gerçek kişiler ile kurum ve kuruluşlardan mesleki veya teknik destek, danışmanlık hizmeti ve diğer hizmetler alınması veya bunlara analiz yaptırılması gibi hallerde, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin **sadece Türkiye'de gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarla sınırlı olmak üzere istisnadan yararlanılabilecektir.**

    Dolayısıyla, tamamı yurt dışında gerçekleştirilmiş olan araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri sonucunda ortaya çıkan buluşlar için 551 sayılı KHK kapsamında Türkiye'de patent veya faydalı model belgesi alınmış olsa dahi bu istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna:

- **Diğer hususlar:**
  - **Patent veya faydalı model belgesinin geriye dönük olarak hükümsüz sayılması:**

    Yetkili mahkemeler tarafından patent veya faydalı model belgesinin hükümsüzlüğüne karar verilmesi halinde, kararın sonuçları geçmişe etkili olacağından, **bu patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlardan elde edilen kazanç ve iratlar için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.**

  - **İstisna uygulamalarında tercih:**

    Mükellefler, hem 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2. maddesinde hem de bu maddede yer alan şartları sağlasalar dahi söz konusu buluştan elde edilen kazançlarına **bu istisnalardan sadece biri uygulanabilecektir.** Dolayısıyla, buluşlarından elde ettikleri kazançları için bu maddede yer alan istisnadan yararlanan mükellefler bu kazançları için ayrıca 4691 sayılı Kanun kapsamında kazanç istisnasından yararlanamayacaklardır.

    Öte yandan mükelleflerin, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerine ilişkin harcamalarının bu Kanunun 10. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında veya 5746 sayılı Kanunun 3. maddesi kapsamında Ar-Ge indirimine konu edilmiş olması, **bu faaliyetleri sonucu ortaya çıkan buluşlarından sağlanan kazançlar nedeniyle Kanunun 5/B maddesinde düzenlenen istisna uygulamasından yararlanmalarına engel teşkil etmeyecektir.**

    Diğer taraftan, sınai mülkiyet haklarında uygulanan bu istisnadan yararlanan mükellefler söz konusu kazançlarına ilişkin olarak diğer istisna uygulamalarından yararlanamayacaklardır.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar

Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna:

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5266 sayılı Kanunun 3. maddesiyle değişik 12. maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. Ancak, **Türkiye'de inşa edilen gemi ve yatlardan** anılan Sicile kayıtlı olanların işletilip işletilmediğine bakılmaksızın devrinden elde edilen kazançlar da istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Ayrıca, 18/1/2017 tarihli ve 6770 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Emekli Sandığı Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 4490 sayılı Kanunun 12. maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere; "Birinci ve ikinci fıkra hükümleri, gemi ve yatların, Türk Uluslararası Gemi Sicilinden terkin edilerek bir başka sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devri aşamasında da uygulanır. Ancak, bu Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle **devri halinde**, bunların **en az altı ay süreyle Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olması şartı aranır.**" hükümlerini içeren üçüncü fıkra eklenmiştir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna:

Bu kapsamda, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemi ve yatların 6770 sayılı Kanunun yürürlüğe girdiği 27/1/2017 tarihinden itibaren bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya başka suretlerle devrinden doğan kazançlar için de bu istisnadan yararlanılabilecektir. Öte yandan, yurt dışından ithal edilerek 4490 sayılı Kanunun 4. maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi uyarınca Türk Uluslararası Gemi Siciline kaydedilen 3.000 DWT'nin (yolcu gemileri ile özel maksatlı, özel yapılı gemilerde ise 300 grostonun) üzerindeki gemilerin, bu sicilden terkin edilerek başka bir sicile kaydedilmek üzere veya sair suretlerle devrinden elde edilecek kazançların gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için, **en az altı ay süreyle** Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olarak işletilmiş olmaları şartı aranacaktır.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı **gemilerin ve yatların otel veya restoran işletmeciliğinde (yüzer otel veya restoran) kullanılması durumunda** bu faaliyet gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, elde edilen kazançların söz konusu istisnalardan yararlandırılması mümkün değildir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna:

- **İstisna kazanç tutarının tespiti:**

İstisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasılattan, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancın tespiti gerekir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda **zarar doğması halinde**, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, gemiye ait amortisman ve itfa payları da dahil olmak üzere bu faaliyet için yapılan giderler, istisna kapsamı dışında elde edilen kazançlardan indirilemeyecektir.

Münhasıran Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı faaliyetlerinden elde edilen kazançlar ile bu gemilerin devrinden doğan kazançlar istisnaya konu olacağından, anılan faaliyetler nedeniyle doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirlerinin kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, anılan sicile kayıtlı gemilerle yapılan deniz taşımacılığı ile bu gemilerin devrine ilişkin faaliyetlerle ilişkili olmaksızın elde edilen kur farkı, vade farkı gelirleri ile faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirler için söz konusu istisna uygulanmayacaktır.

İstisnadan yararlanılabilmesi için kayıtların, istisna kazanç ile diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç ayrımının yapılmasını sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna:

- **Müşterek genel giderlerin dağıtımı:**

Mükelleflerin, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi faaliyetinin yanı sıra başka faaliyetlerinin de bulunması halinde, varsa müşterek genel giderlerin bu faaliyetlerden elde edilen **hasılata orantılı olarak dağıtılması** suretiyle kazanç tespitinin yapılması gerekmektedir.

- **İstisna kapsamındaki kazançların dağıtılması:**

Kurumların, Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve bunların devrinden elde ettiği kazançların, kâr payı olarak dağıtılması halinde, kurum kazancının tamamen veya kısmen gemi ve yatların işletmeciliğinden elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, gerçek kişi ortaklara dağıtılan kâr payları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendine göre vergi **kesintisi yapılması gerekmektedir.** Ancak, tam mükellef kurumlar vergisi mükelleflerine dağıtılan kâr payları üzerinden vergi kesintisi yapılmayacak, anılan kurumlarca elde edilen kâr payları iştirak kazançları istisnasından yararlanacaktır. Kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisine ilişkin açıklamalar Tebliğin (15.6)* bölümünde yapılmış bulunmaktadır. *(BKZ: 5.16.-Madde:5/1-k: Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna uygulaması)

Vergi kesintisi, kâr payı elde eden gerçek kişilerin gelir vergisine mahsuben yapıldığından, istisna hükmünün yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır.

Türk Uluslararası Gemi Siciline (TUGS) Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna:

- **İhtiyaç fazlası malzemenin satılması halinde istisna uygulaması:**

Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilere ait ihtiyaç fazlası malzeme ve sabit kıymetlerin, deniz taşımacılığı faaliyetinin yürütülebilmesi için **gemide bulunması zorunlu olan malzeme ve sabit kıymetlerden olması halinde**, bunların devrinden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir.

- **Time-charter işletmeciliği:**

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

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

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

16/2/2016 tarihli ve 6676 sayılı Kanunun14. maddesi ve 18/6/2017 tarihli ve 7033 sayılı Kanunun 64. maddesiyle yapılan değişiklikler sonrasında 4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesi aşağıdaki gibidir.

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

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

Bölgede çalışan; AR-GE, tasarım ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Gelir vergisi stopajı ve sigorta primi işveren hissesine ilişkin teşviklerden yararlanacak olan destek personeli sayısı, **AR-GE ve tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşamaz.** Hak kazanılmış hafta tatili ve yıllık ücretli izin süreleri ile 17/3/1981 tarihli ve 2429 sayılı Ulusal Bayram ve Genel Tatiller Hakkında Kanunda belirtilen tatil günlerine isabet eden ücretler de bu istisna kapsamındadır.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

Haftalık kırk beş saatin üzerindeki ve ek çalışma sürelerine ilişkin ücretler bu istisnadan faydalanamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin Bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, Bölgede yer alan işletmelerde çalışan AR-GE ve tasarım personelinin **bu Bölgelerde yürüttüğü projelerle doğrudan ilgili olmak şartıyla**, proje kapsamındaki faaliyetlerin bir kısmının Bölge dışında yürütülmesinin zorunlu olduğu durumlarda Bölge dışındaki bu faaliyetlere ilişkin ücretlerinin **yüzde yüzünü aşmamak şartıyla** Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı ile Bölgede yer alan işletmelerde en az bir yıl süreyle çalışan AR-GE ve tasarım personelinin yüksek lisans yapanlar için bir buçuk yılı, doktora yapanlar için iki yılı geçmemek üzere Bölge dışında geçirdiği sürelere ilişkin **ücretlerin yüzde yüzünü aşmamak şartıyla** Bakanlar Kurulunca ayrı ayrı veya birlikte belirlenecek kısmı, gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilir. Bu kapsamda teşvikten yararlanılması için Bölge yönetici şirketinin onayının alınması ve Bakanlığın bilgilendirilmesi zorunludur. Yönetici şirketin onayı ile Bölge dışında geçirilen sürenin Bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.

Bu madde hükümleri TÜBİTAK-Marmara Araştırma Merkezi Teknoloji Serbest Bölgesi yönetici şirketi, bu bölgede faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükellefleri ile **bölgede çalışan** araştırmacı, yazılımcı, tasarımcı ve AR-GE personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.”

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

Ayrıca 21/3/2018 tarihli ve 7103 sayılı Kanunun 51. maddesiyle 4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesinin ikinci fıkrasında yapılan değişiklik sonrasında anılan fıkra hükmü aşağıdaki gibidir.

"**Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin** bu kazançlarının gayrimaddi hakların satılması, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, istisnadan yararlanılmasını, bu hakların, mahiyetlerine göre, AR-GE faaliyetleri neticesinde elde edilmesi ve ilgili mevzuat çerçevesinde tescil veya kayıt ettirilmesi ya da bildirilmesi şartına bağlamaya, istisnadan kazancın elde edildiği vergilendirme dönemine ilişkin **beyannamelerin verilmesi gereken sürenin sonuna kadar tescil veya kayıt için yetkili kuruma başvurulmuş olması kaydıyla** bu kazançları doğuran işlemlerin gerçekleştirildiği vergilendirme döneminden başlayarak faydalandırmaya, mükellefin gayrimaddi hak geliri ve varsa bağlı olduğu grubun satış hasılatına göre tescil şartına bağlı olmaksızın belgelendirme usulüne tabi tutmaya, istisnadan yararlanacak kazancı; bu kazancın elde edilmesine yönelik faaliyetler kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların toplam harcamalara oranına isabet eden kısmı ile sınırlandırmaya, bu oranı toplam harcama tutarını aşmamak üzere yüzde 30'una kadar artırımlı uygulatmaya, nitelikli ve toplam harcamaları tanımlamaya Bakanlar Kurulu, bu kapsamda tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmesine ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı yetkilidir. Belirlenen esaslar çerçevesinde tescil, kayıt veya bildirim şartının yerine getirilmemesi durumunda, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergi, vergi ziyaı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur."

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

- **Yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı:**

Yapılan düzenlemeyle teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlar, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, **31/12/2023 tarihine kadar** kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

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

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

- **Yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı:**

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

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

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

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

- **İstisna kapsamına giren faaliyetler:**

6170 sayılı Kanunun 1. maddesi ile **12/3/2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere** 4691 sayılı Kanundaki bazı tanımlar değiştirilmiş olup bu Kanunun uygulanmasında;

> Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge), araştırma ve geliştirme, kültür, insan ve toplumun bilgisinden oluşan bilgi dağarcığının artırılması ve bunun yazılım dahil yeni süreç, sistem ve uygulamalar tasarlamak üzere kullanılması için sistematik bir temelde yürütülen yaratıcı çalışmalar,
>
> Yazılım, bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümü

olarak tanımlanmıştır.

6676 sayılı Kanunun 8. maddesiyle **1/3/2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere**, 4691 sayılı Kanuna "**tasarım faaliyeti**" tanımı eklenmiş olup bu Kanunun uygulanmasında tasarım faaliyeti, sanayi alanında ve Bakanlar Kurulunun uygun göreceği diğer alanlarda katma değer ve rekabet avantajı yaratma potansiyelini haiz, ürün veya ürünlerin işlevselliğini artırma, geliştirme, iyileştirme ve farklılaştırmaya yönelik yenilikçi faaliyetlerin tümüdür.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

- **Bölgede faaliyete geçilmeden önce başlatılmış projelerden sağlanan kazançların istisna kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği:**

Mükelleflerin bölgede **faaliyete geçtikleri tarih itibarıyla tamamlamış oldukları** yazılım, tasarım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden elde edecekleri kazançların istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Diğer taraftan, **mükelleflerin bölgede faaliyete geçmeden önce başlayıp, bölgede devam ettirdikleri yazılım, tasarım ve Ar-Ge'ye dayalı projelerden sağladıkları kazancın**, sadece projenin bölgede gerçekleştirilen kısmına isabet eden tutarı istisnadan yararlanabilecektir.

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

- **Yönetici şirketlerin yararlanabilecekleri istisnanın kapsamı:**

4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesi hükmüne göre, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup yönetici şirketlerin istisna edilen kazançları, 4691 sayılı Kanun kapsamında bölgenin kurulmasına, yönetilmesine ve işletilmesine ilişkin faaliyetlerden kaynaklanan kazançlardır.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

- **İstisna kazanç tutarının tespiti:**

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

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

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

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

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

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

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

- **Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtımı:**

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

İstisna kapsamına giren ve girmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların **her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre** dağıtımının yapılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacaktır.

- **İstisna kapsamındaki kazançların dağıtılması:**

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

- **İstisna uygulamasında süre:**

İstisna, 31/12/2023 tarihine kadar uygulanacak olup istisna süresinin başlangıç tarihi olarak, **yönetici şirketten izin alınarak bölgede fiilen faaliyete geçilen tarih esas alınacaktır.**

Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançları da **31/12/2023 tarihine kadar** kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

- **Bölgedeki işyeri kiralamalarında gelir vergisi kesintisi:**

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin vakıflardan taşınmaz kiralamaları halinde, vakfa yapacakları kira ödemeleri üzerinden (bu vakıfların Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olup olmadığına bakılmaksızın), Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendinin (b) alt bendine göre **vergi kesintisi** yapmaları gerekmektedir.

Yönetici şirketlerin ilgili mevzuat uyarınca anonim şirket olarak kurulması zorunlu olduğundan, bu şirketlerden yapılan kiralamalarda ödenen kira bedelleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

- **Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Uygulama Yönetmeliği hükümlerine göre bildirim ve beyanın yapılması gereken yer:**

Yönetici şirketlerin, 4691 sayılı Kanunun uygulanması ile ilgili faaliyetleri sonucunda elde ettikleri kazançlarına **kurumlar vergisi istisnası uygulanabilmesi için**, kurumlar vergisi yönünden bağlı bulunulan vergi dairesine başvuruda bulunmaları gerekmektedir.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım veya Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları dolayısıyla istisnadan yararlanabilmeleri için, gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı bulundukları vergi dairesine başvuruda bulunmaları gerekmekte olup bu başvuruya, yönetici şirketten alınacak olan vergi mükellefinin bölgede yer aldığını ve mükellefin faaliyet alanlarını gösteren belgeler de eklenir. Bu belgelerin bir örneğinin de muhtasar beyanname yönünden bağlı olunan vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Vergi dairelerince mükelleflere istisna uygulamasına ilişkin olarak herhangi bir belge verilmesi söz konusu değildir.

Bölgede faaliyete geçen mükellefler, işe başlama, işi bırakma ve diğer değişiklikler konusunda Vergi Usul Kanununda yer alan hükümlere uymak zorundadır.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

- **İstisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki:**

4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesine 7033 sayılı Kanunun 64. maddesiyle eklenen ikinci fıkra çerçevesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetki, 19/10/2017 tarih ve 30215 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11/9/2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmıştır.

- **Bakanlar Kurulu Kararı kapsamındaki kazançlar:**

Bakanlar Kurulu Kararının 3. maddesi gereğince, anılan Kararın Resmi Gazete'de yayımlandığı 19/10/2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden **30/6/2021** tarihinden sonra elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasında söz konusu Bakanlar Kurulu Kararı dikkate alınacaktır.

Buna göre, bölgede faaliyette bulunan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerince, **19/10/2017 tarihinden önce** (bu tarih dahil) başlatılmış projelerden **30/6/2021 tarihine kadar** elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasında, istisna kazanç tutarının tespitinde Tebliğin "5.12.2.4." ve "5.12.2.5."* bölümlerindeki açıklamalar dikkate alınacaktır. * (BKZ: 5.12.2.4. İstisna kazanç tutarının tespiti, 5.12.2.5. Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtımı)

Öte yandan, bölgede **19/10/2017 tarihinden önce** (bu tarih dahil) başlatılmış projeler neticesinde elde edilen gayrimaddi hakların **30/6/2021 tarihinden sonra** satışı, devri veya kiralanmasından doğan kazançlar ile **19/10/2017 tarihinden sonra** başlatılmış projeler neticesinde elde edilen **gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından doğan kazançlara ilişkin istisna uygulamasında aşağıdaki açıklamalar dikkate alınacaktır.**

Sipariş üzerine yapılan ve doğabilecek tüm gayrimaddi hakların sözleşme hükümleri çerçevesinde siparişi verene ait olacağı işlerde olduğu gibi faaliyeti gerçekleştiren lehine gayrimaddi hak doğmayan durumlarda, mükelleflerin bölgedeki bu faaliyetlerinden doğan kazançları Bakanlar Kurulu Kararı hükümleri kapsamında değildir.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

- **İstisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki:**
  - **Patent veya eşdeğer belge alma şartı:**

Anılan Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinin birinci fıkrasına göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren ve 4691 sayılı Kanunun geçici 2. maddesinde yer alan istisna hükmü kapsamına giren kazanç elde eden gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin bu kazançlarının gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından elde edilmesi halinde, söz konusu gayrimaddi haklardan kaynaklanan kazançlar dolayısıyla istisnadan yararlanılabilmesi için bu hakların niteliğine göre ilgili mevzuat çerçevesinde tescile veya kayda yetkili kuruma başvurularak patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanması gerekmektedir.

Dolayısıyla, **19/10/2017 tarihinden sonra** bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile **bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30/6/2021 tarihinden sonra** elde edilen kazançlarla ilgili olarak istisnadan yararlanılabilmesi için, gayrimaddi haklara yönelik olarak **551 sayılı KHK veya 12/12/2016 tarihli ve 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında patent alınması veya bu hakların, fonksiyonel olarak patente eşdeğer belge olduğu kabul edilen faydalı model belgesi**, **tasarım tescil belgesi, telif hakkı tescil belgesi, entegre devre topografyası tescil belgesi, yeni bitki çeşitlerine ait ıslahçı hakkı tescil belgesi ve benzeri belgelere bağlanması gerekmektedir.**

Anılan Kararın 1. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, 5/12/1951 tarihli ve 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu çerçevesinde telif hakkı tescil belgesine bağlanan yazılım faaliyetlerinden elde edilen kazançlar için başkaca bir belge aranılmaksızın istisnadan yararlanılması mümkündür.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

- **İstisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki:**
  - **Patent veya eşdeğer belge alma şartı:**

Son 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınmak suretiyle, gayrimaddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirleri 30 milyon Türk lirasını ve dahil olduğu şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı 200 milyon Türk lirasını aşmayan mükelleflerin, Ar-Ge faaliyetlerine yönelik patentlenebilirlik kriterlerini (yenilik, buluş basamağı, sanayiye uygulanabilirlik gibi) taşıyan gayrimaddi haklardan ve ilgili mevzuat kapsamında aranan şartları haiz tasarım faaliyetlerinden doğan gayrimaddi haklardan elde ettikleri kazançları, Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığından alınan proje bitirme belgesine dayanılarak istisnadan yararlandırılır. Bu durumda patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer bir başka belge aranmaz.

Bu hesaplamada, Karar kapsamında istisnaya konu olan kazancın elde edildiği hesap döneminden önceki 5 hesap döneminin ortalaması dikkate alınacaktır. 5 hesap döneminden daha kısa süredir faaliyette bulunan mükelleflerde, faaliyette bulunulan hesap dönemlerinin ortalaması dikkate alınacaktır.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

- **İstisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki:**
  - **Patent veya eşdeğer belge alma şartı:**

Bakanlar Kurulu Kararının 1. maddesinin beşinci fıkrasında yer alan tutarlar, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasınca belirlenen Avro cinsi döviz alış kurunda yıl içinde gerçekleşen değişim oranı dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca, en yakın milyon Türk lirasına yuvarlanarak her yıl güncellenecektir. Buna göre, 2018 hesap dönemi için dikkate alınacak tutarlar; gayrimaddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelirler için 34 milyon Türk lirası, dahil olunan şirketler grubunun (herhangi bir gruba dahil değilse kendisinin) yıllık net satış hasılatı toplamı için 226 milyon Türk lirası olarak belirlenmiştir.

Bu uygulamadaki:

a) Gayrimaddi haklardan elde edilen yıllık brüt gelir; Ar-Ge ve tasarım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan yeni ürünlerden elde edilen hasılat tutarını (seri üretim ve üretim sürecinde kullanılma sonucu elde edilen hasılat hariç),

b) Yıllık net satış hasılatı; gelir tablosundaki "net satışlar" tutarını,

c) Şirketler grubu; 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 195. maddesi çerçevesinde şirketler topluluğu olarak değerlendirilen şirketleri

ifade eder.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

- **İstisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki:**
  - **Kazancın istisnadan yararlanacak kısmının tespiti:**

Anılan Bakanlar Kurulu Kararının 2. maddesine göre, Karar kapsamında patent veya fonksiyonel olarak patente eşdeğer belgelere bağlanan gayrimaddi haklardan kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, kazancı doğuran faaliyet kapsamında gerçekleştirilen nitelikli harcamaların bu faaliyetle **ilgili toplam harcamalara oranı** kullanılarak hesaplanacaktır. Gayrimaddi hakların satışı, devri veya kiralanmasından kaynaklanan kazançların istisnadan yararlanacak kısmı, bölgede yürütülen her bir projeden elde edilen kazanca, ilgili projeye ilişkin nitelikli harcamaların toplam harcamaya oranı uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır.

Her bir projeyle ilgili yapılacak bu hesaplamada dikkate alınacak nitelikli harcamalar, gayrimaddi hakkın elde edilebilmesi için mükellefin kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı harcamalar ile ilişkisiz kişilerden sağlanan ve aynı mahiyeti taşıyan fayda ve hizmet bedellerinin toplamıdır. Bu harcamalardan aktifleştirilerek amortismana tabi tutulması gerekenler de gerçekleştirildikleri dönemde amortisman öncesi tutarlarıyla bu hesaplamada dikkate alınacaktır.

Mükellef tarafından yapılsa dahi faiz giderleri ve bina maliyetleri gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyeti ile doğrudan ilişkili olmayan her türlü maliyet unsuru hem toplam harcamalar hem de nitelikli harcamalar dışında tutulur. Dolayısıyla, faiz gibi finansman giderleri ve binalara ilişkin amortismanlar, kiralar, ısıtma, aydınlatma, su, temizlik, güvenlik, bakım, onarım, vergi, resim ve harçlar ile genel yönetim giderlerinden verilen paylar gibi yürütülen yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetleriyle doğrudan ilişkili olmayan harcamalar hesaplamada dikkate alınmayacaktır.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

- **İstisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki:**
  - **Kazancın istisnadan yararlanacak kısmının tespiti:**

İstisnanın uygulanacağı kazanç kısmının tespitinde, gayrimaddi hak satın alma bedelleri (lisans ve benzeri bedeller dahil) ve ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri toplam harcama tutarına dahil edilirken, nitelikli harcamalar tutarına dahil edilmez. Ancak, Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, yurt içinde yerleşik ilişkili kişilerden sağlanan fayda ve hizmet bedelleri nitelikli harcamalar tutarına dahil edilebilir.

Mükellefler nitelikli harcama tutarını yüzde 30'una kadar artırabilir. Şu kadar ki, bu şekilde artırılan nitelikli harcama tutarı toplam harcama tutarını aşamaz.

Örnek: (A) Ltd. Şti. 22/11/2017 tarihinde teknoloji geliştirme bölgesinde başlattığı Ar-Ge projesi çerçevesinde, kendisi tarafından yapılan ve gayrimaddi hak ile doğrudan bağlantılı 105.000-TL harcama gerçekleştirmiştir. Ayrıca, projeyle doğrudan bağlantılı olmayan, bina kirası ve kredi faizine yönelik 30.000-TL gidere katlanmış, projede kullanacağı bir gayrimaddi hakkı 35.000-TL bedelle satın almış ve ayrıca yurt dışı ilişkili kişiden 10.000-TL tutarında mühendislik hizmeti sağlamıştır.

Şirket bu projesini tamamlayarak ilgili mevzuat çerçevesinde patent aldıktan sonra projeye ilişkin gayrimaddi hakkını satmış ve bu satıştan 1.000.000-TL kazanç elde etmiştir.

Bu durumda, projeyle doğrudan bağlantılı olmayan 30.000-TL harcama, gayrimaddi hakkın satışından doğan kazancın istisna uygulanacak kısmına ilişkin hesaplamada nitelikli harcamalar ile toplam harcamalara dahil edilmeyecektir. Ayrıca bu hesaplamada, şirketin satın aldığı gayrimaddi hakkın maliyet bedeli ile yurt dışı ilişkili kişiden sağlanan fayda ve hizmet tutarı toplam harcamaya dahil edilecek; nitelikli harcama tutarına ise dahil edilmeyecektir.

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

- **İstisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki:**
  - **Kazancın istisnadan yararlanacak kısmının tespiti:**

Örnek devamı: Buna göre;

- Nitelikli harcama = 105.000-TL
- Toplam harcama = 105.000-TL + 35.000-TL + 10.000-TL = 150.000-TL
- İstisna oranı = Nitelikli harcama / Toplam harcama = 105.000-TL / 150.000-TL = %70

Bu durumda, bu projeyle ilgili gayrimaddi hakkın satışından elde edilen kazancın %70'lik kısmı olan (1.000.000-TL x %70=) 700.000-TL için istisna uygulanacaktır.

Ayrıca, Bakanlar Kurulu Kararında belirtilen %30 artırım oranının uygulanması durumunda, istisna oranı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

- Nitelikli harcama = 105.000-TL
- %30 artırımlı tutar = 105.000-TL + (105.000-TL x %30) = 136.500-TL
- Toplam harcama = 150.000-TL
- İstisna oranı = Nitelikli harcama / Toplam harcama = 136.500.- TL / 150.000.- TL = %91

Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda Yer Alan İstisna:

- **İstisna uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki:**
  - **Kazancın istisnadan yararlanacak kısmının tespiti:**

Örnek devamı: Bu durumda, Bakanlar Kurulu Kararı kapsamında nitelikli harcama tutarının %30 oranında artırılarak dikkate alınması sonucunda, mükellefin bu projesiyle ilgili gayrimaddi hakkının satışından elde ettiği kazancın %91'lik kısmı olan (1.000.000-TL x %91=) 910.000-TL için istisnadan yararlanılabilecektir.

Satın alınan gayrimaddi hakların mükellefin birden fazla projesinde kullanılması durumunda, her bir projeyle ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu gayrimaddi hakka ilişkin hesaplanan amortismanların her bir projeye dağıtım oranı nispetinde gayrimaddi hakkın maliyet bedelinden pay verilecektir.

Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetlerin birden fazla projede kullanılması durumunda, her bir projeyle ilgili toplam harcama tutarının tespitinde, bu fayda ve hizmet tutarlarından her bir projeye verilen pay nispetinde bu fayda ve hizmetlerin bedelinden pay verilecektir.

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren vergilendirme döneminin sonuna kadar, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyette bulunan bir başka kurumla devir, birleşme veya bölünme işlemine girişilmesi halinde devralınan, birleşilen veya bölünen kurum tarafından daha önce bu bölgelerde yapılmış olan nitelikli harcamalar da, bu bölümdeki açıklamalar çerçevesinde muameleye tabi tutulabilir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu

Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar

Serbest Bölgelerde Uygulanan
Kurumlar Vergisi İstisnası

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

5084 sayılı Kanunun 8. ve 9. maddeleri ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesinde değişiklik yapılmış ve anılan Kanuna geçici 3. madde eklenmiştir.

5810 sayılı Kanunun 4. ve 7. maddeleri ile de 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6. ve geçici 3. maddesi hükümlerinde değişiklik yapılmıştır. Anılan hükümler aşağıdaki gibidir:

"Madde 6 – **Serbest bölgeler**, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir."

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

"Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri **faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları**, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere **gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır.** Bu istisnanın 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak **tevkifata etkisi yoktur.**

b) Bu bölgelerde **istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler** 31/12/2008 tarihine kadar **gelir vergisinden müstesnadır.** Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31/12/2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri **faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler** 31/12/2008 tarihine kadar **her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır.**

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15. ve 30. maddeleri uyarınca yapılacak **tevkifata etkisi yoktur.**

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

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

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

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişiklikler 6/2/2004 tarih ve 25365 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak, yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

3218 sayılı Kanunda 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir. 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9. maddesiyle eklenen geçici 3. madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

25/11/2008 tarih ve 27065 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5810 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinde yapılan değişiklikler 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, 6. maddesinde yapılan değişiklik de yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

5810 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler, Tebliğin bu bölümünde yer alan kurumlar vergisi istisnasının uygulanmasına ilişkin açıklamalar açısından bir farklılık getirmemektedir.

Öte yandan, 9/2/2017 tarihli ve 6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 7. maddesiyle Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklikle serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden **Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla** bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları da istisna kapsamına alınmıştır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve bu hizmetlerin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği **24/2/2017 tarihinden itibaren** bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları, anılan hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla, **kurumlar vergisinden istisnadır.**

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

Yapılan bu düzenleme ile **24/2/2017 tarihinden önce** yalnızca üretici kullanıcılara tanınan kurumlar vergisi istisnasının, hizmet ihracatının geliştirilmesi amacıyla bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetlerine de sağlanması amaçlanmıştır. Bu hizmetler, fiziki olarak serbest bölgede verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması ve Türkiye'ye dönüşlerinin olmaması şartları aranacaktır. Söz konusu istisna, bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, bu kapsamda ruhsat alacak firmaların yalnızca yurt dışına yönelik olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 7524 sayılı Kanunla, Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde değişiklik yapılmıştır. Buna göre, 1/1/2025 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin yalnızca yurt dışına satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesna tutularak, imal edilen ürünlerin yurt içine satışı istisna kapsamından çıkarılmıştır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde imal edilen ürünlerin 1/1/2025 tarihinden itibaren yurt içine satışından elde edilen kazançlara kurumlar vergisi istisnası uygulanmayacaktır.

Serbest bölgede üretim faaliyetinde bulunan üretici firmaların ürünlerini, aynı veya başka bir serbest bölgede faaliyette bulunan ihracatçılara, yurt dışına satılması kaydıyla teslim etmeleri de **yurt dışına satış olarak değerlendirilecektir.** Bu şekilde ihracat kaydıyla yapılan teslimlerde, üretici firmalar istisnadan yararlanacağından, ihracatı gerçekleştiren firmaların istisnadan yararlanması mümkün değildir.

Söz konusu malların, ihracatçıya teslim tarihini takip eden ay başından itibaren **üç ay içinde ihraç edilmesi zorunludur.** Bu sürede ihraç edilmemesi halinde, bu mallara ilişkin yurt dışı satış gerçekleşmemiş olarak değerlendirilir.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **Geçiş döneminde kurumlar vergisi istisnasının kapsamı:**

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, **6/2/2004 tarihine kadar** (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, **6/2/2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin** bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkün değildir.

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

- **İstisna kazanç tutarının tespiti:**

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

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **İstisna kazanç tutarının tespiti:**

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

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

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

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

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

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **Müşterek genel giderler ve amortismanların dağıtımı:**

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

Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarıyla **her bir işte kullanıldıkları gün sayısı** dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtıma tabi tutulacaktır.

- **Vergi kesenlerin sorumluluğu:**

Serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 6/2/2004 tarihinden sonra Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca vergi kesintisine tabi ödemeler üzerinden kestikleri vergileri, bağlı bulundukları vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirerek **sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemeleri gerekmektedir.**

Örneğin; serbest bölgede faaliyet gösteren bir işletme, yurt dışında mukim yabancı bir şirketten gayrimaddi hak kiralaması veya satın alması dolayısıyla bu yabancı şirkete yapacağı ödemeler ile avukatlık hizmeti dolayısıyla avukatına yapacağı serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapmak zorundadır.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **Kâr paylarının dağıtılması halinde vergi kesintisi:**

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendindeki istisna hükmünün, kâr dağıtımına bağlı olarak yapılacak vergi kesintisine etkisi bulunmamaktadır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu bölgelerde elde ettikleri kazançları dağıtmaları halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15. maddesinin ikinci fıkrası ve 30. maddesinin üçüncü ve altıncı fıkraları uyarınca **vergi kesintisi yapmaları gerekmektedir.**

- **Mevduat faizi ve repo gelirinde vergi kesintisi:**

Serbest bölgelerde faaliyet gösteren kurumlar vergisi mükelleflerinin serbest bölgelerdeki banka veya diğer finans kurumlarında bulunan mevduat hesaplarına tahakkuk ettirilen faizler ile repo kazançları üzerinden, Kurumlar Vergisi Kanununun 15. ve 30. maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Öte yandan, mevduat faizi ve repo kazançları Gelir Vergisi Kanununun geçici 67. maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi bulunduğundan, söz konusu kazançlar üzerinden yürürlükte olduğu müddetçe bu maddeye göre **vergi kesintisi yapılacaktır.**

Serbest bölgelerdeki banka şubeleri veya diğer finans kurumlarınca yapılacak olan söz konusu vergi kesintileri, bu kurumlarca mahallin vergi dairesine mükellefiyet tesis ettirilerek **sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.**

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **Muhtasar beyanname verilmesi:**

Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15. ve 30. maddeleri uyarınca vergi kesintisi yapmaya mecbur olanların, bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan kestikleri vergileri **muhtasar beyanname ile beyan etmeleri gerekmektedir.** Ancak, istisna uygulaması veya diğer nedenlerle kesilen bir verginin olmaması durumunda muhtasar beyanname verilmesine gerek bulunmamaktadır.

- **İstisna uygulamasında süre:**

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan kazanç istisnası, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin **faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı** olduğundan, istisna uygulaması mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin **son günü** (son gün dahil) bitecektir.

- **İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna:**

  - **Genel olarak:**

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

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

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna:**
  - **Genel olarak:**

    Ancak,

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

    elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

    İstisna uygulamasında, imal edilen ürünlerin sadece yurt dışına yapılan satışından elde edilen kazanç kısmı dikkate alınacaktır.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna:**
  - **Genel olarak:** Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin imal ettikleri ürünlerin yurt dışına satışından elde ettikleri kazançların gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için;
    - Bölgelerde "**imalat**" faaliyetinde bulunmak üzere almış oldukları **ruhsat**ın bir örneğini,
    - **Sanayi sicil belgesi** ve **kapasite raporu**nun bir örneğini,
    - İmalat faaliyetinde kullanılacak **araç parkı**nı gösteren bir **liste**yi,

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

    Örnek: Serbest bölgede imalat faaliyeti ile uğraşan (A) A.Ş., 2025 hesap döneminde imal ettiği ürünlerin yurt içine satışından 1.000.000-TL, yurt dışına satışından ise 2.000.000-TL kazanç elde etmiştir. (A) A.Ş.'nin imal ettiği ürünlerin yurt dışına satışından elde ettiği 2.000.000-TL istisna kapsamında değerlendirilecek, yurt içine satışından elde ettiği 1.000.000-TL ise istisna kapsamında olmayacaktır.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna:**
  - **İstisna kapsamındaki fason imalat:**

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

    Ancak,

    - Fason imalatın sadece, sanayi sicil belgesi veya faaliyet ruhsatında yazılı üretim kapsamında yaptırılması,
    - Söz konusu istisna serbest bölgelerde yapılan imalata tanınmış olduğundan imalatın fason imalattan çok işletmenin kendi imalatından oluşması,
    - İmalat faaliyetleriyle ilgili olarak istisnadan yararlanacak kazanç tutarının fiili kapasite kullanımı ile sınırlı olması,
    - İş riskinin ve organizasyonunun üstlenilmesi,
    - Ham madde ve yardımcı maddelerin temin edilmesi,

    gerekmektedir.

    Serbest bölgede imalat faaliyetinde bulunan bir mükellefin emtia alım satımı ile de uğraşması durumunda, imalat faaliyetlerinden elde edilen kazançlar istisna kapsamında değerlendirilecek; **faaliyet ruhsatının 6/2/2004 tarihinden önce alınmış olması hali saklı kalmak kaydıyla**, ticari faaliyetlerden elde edilen kazançlar ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **İmalat faaliyetlerine uygulanacak istisna:**
  - **İstisna kapsamındaki fason imalat:**

Örnek 1: 6/2/2004 tarihinden sonra imalat faaliyetinde bulunmak üzere ruhsat almış ve serbest bölgedeki şubesinde ayakkabı imalatıyla uğraşan bir kurumun aynı zamanda bölge dışında bulunan fabrikasında imal ettiği malları da serbest bölgedeki şubesi üzerinden ihraç etmesi durumunda; serbest bölgede imal edilen emtianın satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, serbest bölge dışında imal edilen emtianın satışı dolayısıyla şubede oluşan kazanç istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek 2: 6/2/2004 tarihinden sonra ruhsat alan ve serbest bölgede oyuncak imalatıyla uğraşan bir kurumun, aynı zamanda ham bez ithal edip yurt dışına satış yapması durumunda, oyuncak imalat faaliyetinden elde ettiği kazanç istisna kapsamında değerlendirilecek, ham bez ticaretinden sağladığı kazanç ise istisna kapsamında olmayacaktır.

Örnek 3: Serbest bölgede konfeksiyon imalatı ile uğraşan bir kurumun, imal ettiği gömleklere ilişkin bitim işi olarak tabir edilen düğme dikimi, ütüleme ve benzeri işleri fason olarak yaptırması halinde; fason olarak yaptırılan bu tür işlerin toplam işçilik maliyetindeki payı, işletmenin kendi imalatları dolayısıyla yüklendiği işçilik maliyetinden daha az oranda olacağından, imal edilen ürünün yurt dışına satışından elde edilen kazanç istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **Diğer Hususlar:**

  - **Defter ve belge düzeni:**

    Serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununun defter tutma ve belge düzenine ilişkin hükümlerine uyma zorunlulukları bulunmaktadır. Bununla beraber, Serbest Bölgeler Kanununun 6. maddesi ile kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ve düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine bağlı olmaksızın düzenleme yapma konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

    Buna göre, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin Vergi Usul Kanununu hükümleri çerçevesinde defter tutmaları, belge ve kayıt düzenine uymaları gerekmektedir.

  - **Serbest bölgelerde gerçekleşen birleşme ve devir hallerinde istisna uygulaması:**

    Serbest bölgede faaliyet gösteren bir şirketin, Türk Ticaret Kanununun ilgili maddeleri ile Kurumlar Vergisi Kanununun 18. maddesiyle 19. maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında düzenlenmiş bulunan birleşme ve devir hallerinde infisah eden kurum adına düzenlenmiş bulunan faaliyet ruhsatının, Dış Ticaret Müsteşarlığı tarafından devralan kurum adına yenilenmesi ve yenileme işlemi sonrası da devralan şirketin bölgede faaliyet gösteriyor olması durumunda, devralan şirket 3218 sayılı Kanunun geçici 3. maddesi hükmünden yararlanabilecektir.

    Yalnızca faaliyet ruhsatının devri veya satın alınması şeklinde gerçekleşen işlemler, 3218 sayılı Kanunun geçici 3. maddesi ile öngörülen istisnalar kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Serbest Bölgelerde Uygulanan Kurumlar Vergisi İstisnası:

- **Diğer Hususlar:**
  - **Faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin uzatılması:**

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3. maddesinde;

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

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır…"

hükmü yer almaktadır.

Dolayısıyla, serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükellefler, maddenin yürürlüğe girdiği **6/2/2004 tarihi itibarıyla faaliyet ruhsatlarında öngörülen sürenin sonuna kadar** kurumlar vergisi istisnasından yararlanabilecektir. **6/2/2004 tarihinden sonra**, mükelleflerin faaliyet ruhsatlarının süresinin çeşitli nedenlerle (inşaat süresi ile ilgili süre uzatımları hariç) uzatılması durumunda, istisna süresinin uzaması söz konusu olmayacaktır.

- SON -

Sunumda 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5. Maddesinde yer alan “İstisnalar” konusunun uygulamada en çok kullanılan açıklamalarına yer verilmiş olup kullanım alanı kısıtlı olan hususlar/açıklamalar sunuma alınmamıştır. Sunuma dahil olması önerilen hususlar/açıklamalar ile tespit edilen hataların düzeltilebilmesi için www.linkedin.com/in/rizaceylan adresi ile iletişime geçebilirsiniz.

Faydalı olması dileğiyle.

Rıza CEYLAN