

**KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)´NDE DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA  
DAİR TEBLİĞ TASLAĞI  
(SERİ NO:11)**

Bu Tebliğde, 9/8/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerin uygulanmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ilgili bölümler itibarıyla aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

**MADDE 1-** 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nin “4.16. Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine ait iktisadi işletmeler” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiş ve sonraki bölüm numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.

**“4.17. Bölgesel yönetim merkezleri**

15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ö) bendi ile bölgesel yönetim merkezleri belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

**4.17.1. Muafiyet şartları**

Bölgesel yönetim merkezleri;

- Ekonomi Bakanlığında alınan izne istinaden kurulmaları,
- Tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve
- Söz konusu giderlerin Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılması

kaydıyla kurumlar vergisinden muaf olacaklardır.

Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun, bölgesel yönetim merkezinin yönetimi altında bulunması muafiyet hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir. Buna göre, yukarıda belirtilen şartları taşıyan bölgesel yönetim merkezleri, Türkiye’deki kurumlara da yönetim hizmeti verebilecek ve Türkiye’deki grup şirketlerine de hizmet verilmesi muafiyetin bozulmasına neden olmayacaktır.

**4.17.1.1. Ekonomi Bakanlığında alınan izne istinaden kurulma**

Bölgesel yönetim merkezleri, 20/8/2003 tarihli ve 25205 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğine göre, diğer ülkelerdeki şirketler ve iş birimleri için;

- Planlama,
- Tanıtım,
- Satış,
- Satış sonrası hizmetler,
- Marka yönetimi,
- Finansal yönetim,
- Teknik destek,

- Ar-ge,
- Dış tedarik,
- Yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi,
- Laboratuvar hizmetleri,
- Araştırma ve analiz,
- Çalışanların eğitimi gibi

faaliyetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmetlerinin sağlanması alanlarında hizmet vermek amacıyla kurulabilmektedir.

Türkiye'de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla, söz konusu yönetmelik kapsamında yukarıda sayılan alanlarda grup şirketlerine hizmet vermek amacıyla Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri muafiyetten faydalanabilecektir.

Bölgesel yönetim merkezlerinin faaliyet konuları dışında faaliyette bulunmaları durumunda ise muafiyetlerinin bozulacağı tabiidir.

#### **4.17.1.2. Tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması**

Bölgesel yönetim merkezlerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması şarttır.

Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinde yer alan düzenlemelere göre kurulan ve faaliyet göstermekte olan bölgesel yönetim merkezleri, Türkiye’de ticari ve diğer gelir getirici faaliyetler ile Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izin konusu dışında bir faaliyette bulunamamakta, kâr elde edip transfer edememekte olup bütün masraflarını yurt dışından getirecekleri dövizlerle karşılamak zorundadırlar.

Bu kapsamda, bölgesel yönetim merkezlerinin Türkiye’de ticari veya diğer gelir getirici faaliyetlerde bulunmaları, kâr elde edip bu kârları transfer etmeleri ve dolayısıyla giderlerini tamamen veya kısmen bu gelirlerinden karşılamaları halinde muafiyet şartları ihlal edilmiş olacaktır.

#### **4.17.1.3. Giderlerin Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılması**

Bölgesel yönetim merkezlerinin giderlerinin, Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya kârından ayrılması gerekmektedir.

Dolayısıyla bölgesel yönetim merkezlerinin giderlerinin tamamının veya bir kısmının, Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması halinde muafiyet hükmünden yararlanılamayacaktır. Muafiyetten yararlanan bölgesel yönetim merkezlerinin giderlerinin, Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kuruma ait kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

#### **4.17.2. Muafiyetten yararlanacaklar**

Muafiyetten yararlanmak isteyen bölgesel yönetim merkezlerinin öncelikle Ekonomi Bakanlığına başvurarak izin alması gerekmektedir. Ekonomi Bakanlığının gerekli izni alarak Türkiye’de hizmet vermeye başlamış olan bölgesel yönetim merkezleri, bu izin belgesini ilgili vergi dairesine ibraz edecek ve yukarıda bahsedilen şartları taşımaları kaydıyla kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilecektir.”

**MADDE 2** - Anılan Tebliğin “5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması” başlıklı bölümünün ikinci paragrafı ile “5.6.2.3.1. İki tam yıl süreyle aktifte bulundurulma” başlıklı bölümünün üçüncü paragrafı Tebliğ metninden çıkarılmıştır.

**MADDE 3** - Anılan Tebliğin “5.6.2.3.1.4. Aynı kuruma ait iştirak hisselerinin iktisabında 2 yıllık sürenin tespiti” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

**“5.6.2.3.1.5. Sat-kirala-geri al ve kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazların üçüncü kişilere satışında iki 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 veya 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kiracı ya da kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

**Örnek :** (A) A.Ş. 5/6/2013 tarihinde iktisap ettiği taşınmazını şirketin finansman ihtiyacının karşılanmasını teminen 23/9/2013 tarihinde (B) Kalkınma Bankası A.Ş.’ye geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla devretmiştir. (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 23/9/2020 tarihinde (A) A.Ş.’ye geri satmıştır.

(A) A.Ş. bu taşınmazını 8/12/2020 tarihinde (C) Ltd. Şti.’ne satmıştır.

(A) A.Ş.’nin 5/6/2013 tarihinde iktisap etmiş olduğu taşınmazın (C) Ltd. Şti.’ne satışında istisna uygulanırken, 2 yıllık aktifte bulundurma süresinin hesabında bu taşınmazın (B) Kalkınma Bankası A.Ş.’nin aktifinde bulunduğu süre de dahil edilecektir. Buna göre, (A) A.Ş.’nin finansman temini amacıyla sat-kirala-geri al uygulamasına konu ettiği taşınmazını 8/12/2020 tarihinde (C) Ltd. Şti.’ne satışında istisna uygulaması açısından iki tam yıllık sürenin hesabında 5/6/2013 ile 8/12/2020 tarihleri arasındaki süre dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla (A) A.Ş.’nin sahip olduğu söz konusu taşınmazı (C) Ltd. Şti.’ne sattığı tarih itibarıyla diğer şartların sağlanması halinde satış kazancının %75’lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir.”

**MADDE 4** – Anılan Tebliğin “5.14.3.4. Değerleme raporu düzenlenmesi” başlıklı alt bölümü başlığıyla birlikte çıkarılmış ve sonraki alt bölüm buna göre teselsül ettirilmiştir.

**MADDE 5** – Anılan Tebliğin “5.14.4. İstisna uygulaması” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

**“5.14.4. 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 değerlendirme raporu düzenlenmesi şartına ilişkin Kanunun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Dolayısıyla, 6728 sayılı Kanunla yapılan söz konusu değişiklikle bu Kanunun yürürlük tarihi olan 9/8/2016 tarihinden itibaren, Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmeksizin, şartları taşıyan mükellefler istisnadan yararlanabileceklerdir.

**5.14.4.1. 9/8/2016 tarihinden önce değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla başvuranların durumu**

İstisna uygulamasında değerlendirme raporu düzenlenmesine ilişkin şartı kaldıran 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesinin yürürlük tarihi 9/8/2016 olup aynı Kanunun Geçici 1 inci maddesinin üçüncü fıkrasıyla bu tarihten önce, anılan madde kapsamında değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığına başvuran mükelleflerin söz konusu 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 hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Buna göre, 9/8/2016 tarihinden önce, istisnadan yararlanmak üzere değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmuş olan mükellefler, başvurularına konu bu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları için değerlendirme raporu düzenlenmeksizin istisnadan faydalanabileceklerdir.

#### 5.14.4.2. 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, 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 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.'ne 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.

**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 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 15/8/2016 tarihinde 1 yıllığına (G) A.Ş.'ye 1.000.000.- TL'ye kiralamıştır.

- (F) A.Ş. 2018 yılında 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 satarak 1.800.000.- TL kâr 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 kâr elde etmiştir.

- (K) A.Ş. 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 edilen 1.000.000.- TL istisnaya konu edilemeyecektir.

- (F) A.Ş.'nin buluşunu seri üretime tabi tutarak elde ettiği 2.000.000.- TL'lik kazancın %50'si (1.000.000.- TL) kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. Patentın 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 kazancının %50'si olan 1.500.000.- TL'lik tutarı istisnaya konu edebilecektir.

#### **5.14.4.2.1. 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 fıkarda 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 da ayrıştırmaları mümkündür.

Bu şekilde patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kazancın ayrıştırılmasında, buluşun üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır.

Buluşun üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katılan;

- Aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar,
- İlk madde ve malzeme giderleri,
- Üretim giderleri,
- İşçilik giderleri,
- Genel yönetim giderlerinden düşen pay

gibi tüm giderler dikkate alınacaktır.

Örneğin; (T) A.Ş.'nin patenle 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 üretim sürecinde kullanılan ve patenle korunan buluşa ilişkin maliyetler oluşturmaktadır.

(T) A.Ş. ürettiği bu çamaşır makinelerinin satışından 2017 yılında 30.000.000.- TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre, (T) A.Ş.'nin 2017 yılında bu çamaşır makinelerinin satışından elde ettiği kazancından patenle korunan buluşuna atfedilebilecek kısmı  $[30.000.000.- TL \times (2.000.000.- TL / 20.000.000.- TL) = ] 3.000.000.- TL$  olup bu kazancının %50'lik kısmı olan  $(3.000.000.- TL \times \%50) 1.500.000.- TL$  istisna uygulamasında dikkate alınabilecektir.

#### **5.14.4.3. 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.’ne üç yıllığına inhisari lisansla vermiştir.

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

**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 inci maddesi kapsamında istisnadan faydalanan serbest meslek erbabı (MF)’ye yapacağı ödemelerin tamamı (100.000.- TL) üzerinden, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü 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.”

**MADDE 6 –** Anılan Tebliğin “5.14.5.5. Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“2/1/1990 tarihli ve 20390 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Yeminli Mali Müşavirlerin Tasdik Edecekleri Belgeler, Tasdik Konuları ve Tasdike İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik” hükümleri uyarınca “Sınai mülkiyet haklarında istisna” ile ilgili işlemler yeminli mali müşavirlerin tasdik edeceği konular kapsamına alınmıştır.

Sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin istisnadan yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerinin, kurumlar vergisi beyannamelerinde yararlanılan istisna tutarının doğru hesaplandığına ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin hususlara tam tasdik raporunda yer verilmiş olması durumunda, bu istisnadan yararlanılması nedeniyle ayrıca tasdik raporu düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

YMM tasdik raporunda en az aşağıdaki bilgilerin bulunması gerekmektedir:

- Patentli veya faydalı model belgeli buluşun araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri, sonuçları ile uygulanma durumuna ilişkin mükelleften alınan bilgiler,
- Buluşun araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerinin sürecine ilişkin olarak mükelleften alınan bilgiler (bu faaliyetlerin nerede yapıldığı, nitelikleri, hacmi, teknik donanımı ve varsa kullanılan diğer laboratuvarlar vb.),
- Buluşa ilişkin olarak patent veya faydalı model belgesi alınmasına kadar geçen dönem içinde yapılan harcamalar,

- Dışarıdan alınan danışmanlık, ekspertiz ve benzeri hizmetlere ilişkin bilgiler (hizmet alınan kişi/kurum adı, vergi kimlik numarası, fatura tarih ve numarası, tutarı ve KDV'si),
- Maddenin birinci fıkrasının (ç) bendi kapsamında istisnadan yararlanılıyor ise patentli buluşun üretim sürecinde kullanıldığına dair TPE tarafından Sicile kaydedilen belgenin bir örneği,
- İstisnaya konu olan kazanç ve iratların tutarı,
- Geçici vergi dönemleri itibarıyla uygulanan istisna tutarları,
- İstisna tutarının hesaplanması ve hesaplama ile ilişkin açıklamalar.”

**MADDE 7 -** Anılan Tebliğin ekinde yer alan “Ek 3” Tebliğden çıkarılmıştır.

**MADDE 8-** Anılan Tebliğin “5.14.5.6. İstisna uygulamalarında tercih” başlıklı bölümünün ikinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Öte yandan mükelleflerin, araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetlerine ilişkin harcamalarının 5746 sayılı Kanun 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.”

**MADDE 9 -** Anılan Tebliğin “5.14. Sınai mülkiyet haklarında istisna” bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölümler eklenmiş ve sonraki bölüm numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.

#### **“5.15. Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna uygulaması**

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 kurumlara söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna uygulamasında;

- Kiracı; her türlü taşınır ve taşınmaz mallarını 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiralayanlara devreden kurumları,

- Kiralayanlar; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını,

- Sat-kirala-geri al; her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiracılar tarafından kiralayanlara satışı ile kiralayanlarca söz konusu varlıkların kiracılara kira süresi sonunda devrine ilişkin süreci

ifade etmektedir.

İstisnanın kapsamına her türlü taşınır ve taşınmaz mallar girmektedir.

#### **5.15.1. 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.

## **5.15.2. İstisnanın uygulanmasına konu olacak iktisadi kıymetler**

### **5.15.2.1. Taşınmazlar**

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

### **5.15.2.2. Taşınırılar**

Türk Medeni Kanununda taşınır mülkiyetinin konusu, nitelikleri itibarıyla taşınabilen maddi şeyler ile edinmeye elverişli olan ve taşınmaz mülkiyetinin kapsamına girmeyen doğal güçler olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla işletmenin aktifinde yer alan tüm taşınır mallar şartların sağlanması halinde istisnaya konu edilebilecektir.

## **5.15.3. İstisnadan yararlanma şartları**

### **5.15.3.1. 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 kiralayana 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 yansıtacak 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 ziyayı cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır.

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

### **5.15.3.2. Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi**

Fon hesabına alınan kazanç tutarı sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayana kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilir.

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 ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Örneğin; (Ç) A.Ş. 13/5/2013 tarihinde 2.500.000.- TL'ye iktisap ettiği ve aktifine aldığı taşınırını 8/9/2016 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine tabi tutmak üzere (D) Katılım Bankası A.Ş.'ye 3.000.000.- TL'ye 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'yi pasifte açtığı özel bir fon hesabında takip edecektir. Söz konusu özel fon hesabının bu taşınır için ayrılacak amortismanların itfası dışında (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) 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 ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

#### 5.15.4. 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 değerlendirilmesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

İstisnadan yararlanan 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 kullanılabilir.

**Örnek 1:** (E) A.Ş. 1.000.000.- TL'ye iktisap ederek aktifine aldığı ve faydalı ömrü 10 yıl olan taşınırı için toplam 200.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınırı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 15/8/2016 tarihinde 2.000.000.- TL bedel üzerinden (F) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(F) Finansal Kiralama A.Ş., 5 yıllığına 2.000.000.- TL ana para ve 1.000.000.- TL faiz olmak üzere toplam 3.000.000.- TL kira ödemesi karşılığında (E) A.Ş.'ye kiraladığı bu taşınırı 16/8/2021 tarihinde (E) A.Ş.'ye 1.000.- TL'ye geri satmıştır. (Amortisman hesaplamasında normal amortisman usulü benimsenmiştir.)

#### 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 : 2.000.000.- TL – (1.000.000.- TL – 200.000.- TL)  
: 1.200.000.- TL

(E) A.Ş. 1.200.000.- TL istisna kazanç tutarını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

(E) A.Ş. söz konusu taşınır ile ilgili sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkını "260 Haklar" hesabında 2.000.000.- TL bedelle takip edecektir. Faydalı ömrü 10 yıl olan bu taşınır için (E) A.Ş.'nin yıllık olarak hesaplayacağı (2.000.000.- TL/10=) 200.000.- TL tutarındaki amortismanın (1.200.000.- TL/10=) 120.000.- TL'lik kısmı özel fon hesabından karşılanacak; sadece (800.000.- TL/10=) 80.000.- TL'lik kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

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

(F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin (E) A.Ş.'den satın aldığı ve aktifinde iz bedelle takip ettiği taşınırını kira süresi sonunda 1.000.- TL bedelle (E) A.Ş.'ye geri satışından doğan kazancı da 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.

**Örnek 2:** (G) A.Ş. 5.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı ve faydalı ömrü 25 yıl olan taşınmazı için toplam 1.000.000.- 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. (Amortisman hesaplamasında normal amortisman usulü benimsenmiştir.)

**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
İstisna kazanç	:	10.000.000.- TL	-	(5.000.000.- TL - 1.000.000.-TL)
	:	6.000.000.- TL		

(G) A.Ş. 6.000.000.- TL istisna kazanç tutarını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

(G) A.Ş. söz konusu taşınmaz ile ilgili sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkını "260 Haklar" hesabında 10.000.000.- TL bedelle takip edecektir. Faydalı ömrü 25 yıl olan bu taşınır için (G) A.Ş.'nin yıllık olarak hesaplayacağı (10.000.000.- TL/25=) 400.000.- TL tutarındaki amortismanın (6.000.000.- TL/25=) 240.000.- TL'lik kısmı özel fon hesabından karşılanacak; sadece (4.000.000.- TL/25=) 160.000.- TL'lik kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

**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 bedelle takip ettiği taşınmazı kira süresi sonunda 1.000.- TL bedelle (G) A.Ş.'ye geri satışından doğan kazanç da 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 etmiş olduğu taşınmazı (H) Finansal Kiralama A.Ş.'den 1.000.- TL bedelle geri aldıktan sonra 10.001.000.- TL bedelle aktifine kaydetmiş olup bu taşınmazı 25/11/2024'te (İ) Ltd. Şti.'ne 13.000.000.- TL'ye 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 1.920.000.- TL özel fon hesabından mahsup edilmek suretiyle, 1.280.000.- TL de gider olarak dikkate almak 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 aldıktan sonra (İ) Ltd. Şti.'ne satışından elde edilen kazanç, kiralayan kuruma devrinden önce bu taşınmazın (G) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri ile kurumların kazançlarının tespitinde dikkate alınan bu taşınmaza ilişkin toplam amortisman tutarı dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Satış kazancı	:	(Satış bedeli + Gider olarak ayrılan 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 + 1.280.000.- TL)	-	(4.000.000.- TL + 1.000.- TL)
	:	10.279.000.- TL		

(G) A.Ş.'nin bu satış işlemi normal bir maddi 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.	4.080.000.- TL
VARLIK HS.	10.001.000.- TL
GELİR VE KARLAR	10.279.000.- TL
-----	

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların taşınması halinde, söz konusu satış işleminden doğan kazancın %75'lik kısmı anılan bentte düzenlenen istisnaya konu edilebilecektir.

#### 5.15.4.1. 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.

**Örnek 1:** (J) A.Ş. aktifinde 2.000.000.- TL bedelle kayıtlı ve faydalı ömrü 10 yıl olan taşınır için 800.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınırı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 2/9/2016 tarihinde 3.000.000.- TL bedelle (K) Katılım Bankası A.Ş.'ye devretmiştir.

(K) Katılım Bankası A.Ş., 5 yıllığına (J) A.Ş.'ye 3.000.000.- TL ana para ve 1.000.000.- TL faiz olmak üzere toplam 4.000.000.- TL kira ödemesi karşılığında kiraladığı bu taşınırı 2/9/2019 tarihinde (L) Kollektif Şirketine 3.500.000.- TL'ye satmıştır. (J) A.Ş. söz konusu taşınır için kira süresince 900.000.- TL tutarında amortisman ayırmış olup bu tutarın 360.000.- TL'lik kısmı ilgili dönemlerde kurum kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

Sat-kirala-geri al süreci devam ederken (K) Katılım Bankası A.Ş. tarafından bu işleme konu taşınırın üçüncü kişiye satışı nedeniyle sat-kirala-geri al işlemi tekemmül etmediğinden bu satıştan doğan kazanç aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır. (Amortisman hesaplamasında normal amortisman usulü benimsenmiştir.)

Satış : (Satış bedeli + Gider olarak ayrılan amortismanlar) – (Taşınırın kiralayana devrinden önce (J) A.Ş.’deki net bilanço aktif değeri)

Satış  
kazancı : (3.500.000.-TL + 360.000.-TL) – (2.000.000.-TL - 800.000.-TL)  
: 2.660.000.- TL

Bu satış işlemine ilişkin olarak hesaplanan 2.660.000.- TL tutarındaki kazancın (K) Katılım Bankası A.Ş.’nin dönem kazancına eklenerek kurumlar vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tamamlanamaması halinde ise istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır.

**Örnek 2:** (M) A.Ş. aktifinde 4.000.000.- TL bedelle kayıtlı ve faydalı ömrü 40 yıl 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. (Amortisman hesaplamasında normal amortisman usulü benimsenmiştir.)

(N) Finansal Kiralama A.Ş., 8 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 4/9/2026 tarihinde (O) Ltd. Şti.’ne 10.000.000.- TL’ye satmıştır.

(M) A.Ş.’nin sat-kirala-geri işlemine konu ettiği söz konusu taşınmazı (N) Finansal Kiralama A.Ş.’ye devrinden kaynaklanan [7.500.000.- TL – (4.000.000.- TL - 1.000.000.- TL)=] 4.500.000.- TL tutarındaki istisna kazancı dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte bu şirketten tahsil olunacaktır.

#### 5.15.4.2. İstisna uygulamasında başlangıç tarihi

6728 sayılı Kanununun 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin birinci alt bendiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci 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 varlıklarını 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 yapamayacaklarından, 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.

## **5.16. Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna uygulaması**

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 kazançlar kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Bu istisna uygulamasında;

- Kaynak kuruluş; kira sertifikası ihraçlarında varlık ve hakları varlık kiralama şirketine devreden kurumları,
- Varlık kiralama şirketi (VKŞ); 6362 sayılı Kanununun 61 inci maddesi çerçevesinde münhasıran kira sertifikası ihraç etmek üzere anonim şirket şeklinde kurulmuş olan sermaye piyasası kurumunu

ifade etmektedir.

İstisnanın kapsamına her türlü varlık ve haklar girmektedir.

### **5.16.1. 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.

### **5.16.2. İstisnanın uygulanmasına konu olacak iktisadi kıymetler**

#### **5.16.2.1. Varlıklar**

Varlıklar, kira sertifikası ihracına dayanak haklar dışındaki her türlü varlıkları ifade etmektedir.

#### **5.16.2.2. Haklar**

Haklar, kira sertifikaları ihracına dayanak her türlü hakları ifade etmektedir.

### **5.16.3. İstisnadan yararlanma şartları**

#### **5.16.3.1. 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 yansiyacak 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 ziyayı cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır.

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

#### **5.16.3.2. Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi**

Fon hesabına alınan kazanç tutarı sadece kaynak kuruluş tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilir. 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 ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

#### **5.16.4. 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 değerlendirilmesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

İstisnadan yararlanan 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 kullanılabilir.

Öte yandan kira sertifikası ihracına konu edilen varlık ve hakların sözleşme süresi sonunda varlık kiralama şirketinden geri alındıktan sonra kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, varlık kiralama şirketine devrinden önce bu varlıkların kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıkların anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak kaynak kuruluş nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

Örneğin; (Ö) A.Ş. 7.500.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı ve faydalı ömrü 10 yıl olan taşınır için 1.500.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra 21/9/2016 tarihinde bu taşınırı kira sertifikası ihracı amacıyla 10.500.000.- TL bedel üzerinden (P) Varlık Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(P) Varlık Kiralama A.Ş. söz konusu taşınırı sözleşme süresi sonunda 10.500.000.- TL bedel üzerinden geri alınmak kaydıyla (Ö) A.Ş.'ye 3 yıllığına 3.600.000.- TL bedelle kiralamıştır. Kira süresi boyunca bu taşınırla ilgili olarak (P) Varlık Kiralama A.Ş. tarafından 3.150.000.- TL amortisman ayrılmış olup kira süresinin sonunda söz konusu taşınır 10.500.000.- TL bedelle (Ö) A.Ş.'ye geri satılmıştır.

(Ö) A.Ş. 23/9/2019 tarihinde geri devraldığı bu taşınırı 19/10/2020 tarihinde 12.000.000.- TL bedelle (R) Ltd. Şti.'ne satmıştır. (Amortisman hesaplamasında normal amortisman usulü benimsenmiştir.)

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

İstisna kazanç	:	Satış bedeli	-	Taşınırın VKŞ'ye devrinden önce (Ö) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri
	:	10.500.000.- TL	-	(7.500.000.- TL - 1.500.000.- TL)
	:	4.500.000.- TL		

(Ö) A.Ş. 4.500.000.- TL istisna kazanç tutarını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

(P) Varlık Kiralama A.Ş. ise söz konusu taşınır 10.500.000.- TL bedelle aktifine kaydedecektir.

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

İstisna kazanç	:	Satış bedeli	-	Taşınırın VKŞ'deki net bilanço aktif değeri
	:	10.500.000.- TL	-	(10.500.000.- TL - 3.150.000.- TL)
	:	3.150.000.- TL		

(P) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu taşınır (Ö) A.Ş.'ye geri satışından doğan 3.150.000.- 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 taşınır geri aldıktan sonra 10.500.000.- TL üzerinden yıllık olarak hesaplayacağı 1.050.000.- TL tutarındaki amortismanın (4.500.000.- TL/10=) 450.000.- TL'lik kısmını özel fon hesabından mahsup edecek, kalan (6.000.000.- TL/10=) 600.000.- TL lik kısmını ise de gider olarak dikkate alabilecektir.

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

Satış kazancı	:	(Satış bedeli + Gider olarak ayrılan amortismanlar)	-	(Taşınırın VKŞ'ye devrinden önce (Ö) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri)
	:	12.000.000.- TL + (3.150.000.- TL + 600.000.- TL)	-	6.000.000.- TL
	:	12.000.000.- TL + 3.750.000.- TL	-	6.000.000.- TL
	:	9.750.000.- TL		

(Ö) A.Ş.'nin bu satış işleminden elde ettiği 9.750.000.- TL kazanç genel hükümlere göre kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

(Ö) A.Ş.'nin bu satış işlemi normal bir maddi 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	12.000.000.- TL
BİRİKMİŞ AMORT.	1.050.000.- TL
ÖZEL FON HS.	4.050.000.- TL
VARLIK HS.	10.500.000.- TL
GELİR VE KARLAR	6.600.000.- TL
-----	

Söz konusu taşınır için (P) Varlık Kiralama A.Ş. tarafından hesaplanan ve kazancın tespitinde dikkate alınan 3.150.000.- 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.

#### 5.16.4.1. 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 ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte kaynak kuruluştan tahsil olunacaktır.

**Örnek :** (S) A.Ş. 4.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı ve faydalı ömrü 25 yıl 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 (S) A.Ş.'ye 2 yıllığına 1.000.000.- TL bedelle kiralamıştır. Sözleşme süresi boyunca 200.000.- TL amortisman ayırdığı söz konusu taşınmazı, (S) A.Ş.'nin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle kira süresi devam ederken 17/5/2017 tarihinde (T) A.Ş.'ye 6.000.000.- TL bedelle satmıştır. (Amortisman hesaplamasında normal amortisman usulü benimsenmiştir.)

#### (Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'nin taşınmazı (T) 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 – 200.000.- TL) =  
: 1.200.000.- TL

(Ş) Varlık Kiralama A.Ş.'nin söz konusu taşınmazı (T) A.Ş.'ye satışından doğan 1.200.000.- TL tutarındaki kazanç genel hükümlere göre kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

(S) 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 istisna kazancı dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faizi ile birlikte (S) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.”

**MADDE 10-** Anılan Tebliğin “10.2. Ar-Ge indirimi” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu bölümün alt bölümleri Tebliğden çıkarılmıştır.

#### “10.2. Ar-Ge indirimi

Ar-Ge indirimi uygulamasına ilişkin 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi hükmü gereğince 9/8/2016 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Yine 6728 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle, 5746 sayılı Kanuna 3/A maddesi eklenmiştir. 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge indirimi müessesesi düzenlenmiştir. Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.



Buna göre, mükelleflerce 9/8/2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurularına konu yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme projeleriyle ilgili indirim uygulamasında 5746 sayılı Kanun ve buna ilişkin düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle Ar-Ge indirimi uygulamasından faydalanılacaktır. Diğer taraftan, 9/8/2016 tarihinden önce bu Tebliğ düzenlemeleri çerçevesinde yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden faydalanılacaktır.”

**MADDE 11-** Anılan Tebliğin “10.5.1. İndirim kapsamındaki hizmetler” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50’sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.
- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri.
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Bu bölümde geçen ve 6728 sayılı Kanunla maddeye eklenen;

Veri işleme; Bilgisayara veya elektronik sistemlere yüklenen veriler üzerinde yapılan sınıflandırma, sıralama, analiz ve yorumlama işlemlerinin tümünü,

Veri analizi; Sayıların veya gözlemlerin istatistiksel tekniklerle işlenerek anlamlı sonuçlar elde edilmesini ve sayılara anlam yüklenmesini,

Ürün testi; Bir ürünün kalitesinin, standardının, kabul edilebilirliğinin veya diğer özelliklerinin test edilerek müşterilere rapor şeklinde sunulmasını,

Sertifikasyon; Bir ürün veya hizmetin, belli standartlara uygunluğunun ortaya konulmasını veya onaylanmasını,

ifade eder.”

**MADDE 12-** Anılan Tebliğin;

- “10.5. Türkiye’den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler”, “10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu”, “10.5.2.2. Hizmetin, Türkiye’den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması” başlıklı bölümlerde geçen “çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti” ibareleri “çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim” şeklinde;

- “10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu” başlıklı bölümünde geçen “çağrı merkezi, veri saklama” ifadeleri, “çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, mesleki eğitim” şeklinde;

- “10.5.2.4. Türkiye’den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması” bölümünün başlığı, “10.5.2.4. Türkiye’den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması” şeklinde;

- “10.5.2.5. İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması” bölümünün başlığı, “10.5.2.5. İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetleri ile mesleki eğitim hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması” şeklinde;

- “10.5.3.2. Kazançların kayıtlarda izlenmesi” başlıklı bölümünde geçen “çağrı merkezi, veri saklama” ifadeleri, “çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim” şeklinde;

değiştirilmiştir.

**MADDE 13-** Anılan Tebliğin ekinde yer alan “Ek 1” ve “Ek 2” Tebliğden çıkarılmıştır.

Tebliğ olunur.

TASLAK