

TİCARİ KAZANCIN TESPİTİNDE MUAFİYET ve İSTİSNALAR

TAX EXEMPTIONS IN DETERMINATION OF BUSINESS INCOME

Oktay COŞGUN(*)

ÖZET

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 37'nci maddesine göre ticari ve sınai faaliyetlerden elde edilen kazançların ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği belirtilmiş olup, Mezkur Kanunu'nun 9'uncu maddesindeki genel ve özel şartları taşıyan mükelleflere aynı zamanda vergi muafiyeti getirilmiştir. Diğer yandan, gerek GVK da gerekse de diğer kanunlarda ticari kazanç elde eden mükelleflerin kanunlarda belirtilen kazançlarına ilişkin istisna hükümleri de bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Ticari kazanç, esnaf muaflığı, istisna

ABSTRACT

According to Article 37 of the Income Tax Law (hereinafter as the ITL), profits generated from commercial and industrial activities are taxed as per the articles pertaining to business income within the ITL. The same Law also provides for a tax exemption for those who possess general and special conditions under Article 9.

Key Words: Business income, craftsman exemption, exemption

1- GİRİŞ

Vergi kanunlarında sosyal veya iktisadi amaçlarla, bazı kazançların veya işlemlerin vergiden müstesna kılınması veya bazı kişilerin vergilendirme dışı bırakılması yoluna gidilmiş olup, GVK'ya göre vergilendirilen ticari kazançlar için de bu şekilde bazı istisna ve muafiyet hükümleri ihdas edilmiştir. Bu yazımızda muafiyet ve istisnaların neler olduğu, kimlerin vergiden muaf olacağı ve hangi durumlarda elde edilen kazançlara istisna uygulanacağına ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

(*) Vergi Müfettiş Yardımcısı

2- TİCARİ KAZANÇTA MUAFLIK: ESNAF MUAFLIĞI

Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 9'uncu maddesi esnaf muaflığını ihtiva etmektedir. İlgili maddede esnafın tanımı yapılmamış olmakla birlikte Kanun'un 9'uncu maddesinde yer verilen şartları taşıyan kişilerin esnaf muaflığından yararlanabileceği hüküm altına alınmıştır. Böylelikle toplumda algılana gelen esnaf deyimi GVK açısından daha dar bir anlama indirgenmiştir. Şöyle ki; esnaf muaflığının anlatıldığı GVK'nın 9'uncu maddesinde yer alanlar dışındakilerin esnaf muafiyetliğinden yararlanması söz konusu değildir.

2.1- Esnaf Muaflığının Genel Şartları:

2.1.1- Ticari, Zirai veya Mesleki Kazancı Dolayısı İle Gerçek Usulde Gelir Vergisine Tâbi Olmamak

GVK'nın 9'uncu maddesinde *"Ticarî, ziraî veya meslekî kazancı dolayısı ile gerçek usulde Gelir Vergisine tâbi olanlar"* için, bu kişilerin esnaf muaflığından yararlanamayacakları belirtilmiştir. Maddenin mefhumu muhalifinden gidilecek olursa ücret, menkul sermaye iradı, gayrimenkul sermaye iradı veya diğer kazanç ve iratları elde edenler açısından ise bir kısıtlama bulunmamakta olup bu kazanç türlerini elde edenler açısından esnaf muaflığından yararlanma konusunda bir engel bulunmamaktadır.

2.1.2- GVK'nın 9'uncu Maddesi Kapsamındaki İşleri Gelir ve Kurumlar Vergisi Mükelleflerine Bağlılık Arz Edecek Şekilde Yapmamak

GVK'nın 9'uncu maddesinde sayılan işleri yapanlar açısından bu işleri *"Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine **bağlılık** arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından faydalanamazlar"* denilmekte ve bu suretle muafiyetliğin diğer bir genel şartı ortaya konulmaktadır. Burada önemli bir nokta dikkat çekmektedir. Şöyle ki; fıkranın değişmeden önceki halinde bağlılıkla birlikte devamlılık şartı da aranmakta iken, değişiklikle birlikte sadece bağlılık durumu olumsuz şart olarak kalmıştır.[1]

2.2- Esnaf Muaflığının Özel Şartları

Esnaf muaflığı ile ilgili özel şartlar GVK'nın dokuzuncu maddesinde dokuz bent halinde sayılmıştır. Daha önceki bölümlerde belirtildiği üzere genel şartları taşımak kaydıyla ancak bu bentlerde sayılan kişilerin esnaf muaflığından yararlanması mümkündür. Aşağıda GVK'nın 9'uncu maddesinde yer verilen esnaflar sıralanmış olup, ilgili bentlerden ne anlaşılması gerektiği açıklanmıştır.

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

Birinci bent kapsamındaki esnaf, şu koşullara uydukları takdirde esnaf muaflığından faydalanacaklardır: Toptan ticaret yapmayıp perakende ticaret yapmalı; faaliyetinde motorlu nakil vasıtaları kullanmamalı; bir işyeri açmaksızın gezici olarak çalışmalı, giyim eşyaları ile zati ve süs eşyaları ve değeri yüksek olan ev eşyalarını satmamalı; sabit işyerlerinin önünde sergi açmak suretiyle o işyerlerinde satışı yapılan aynı neviden malları satmamalı; pazar takibi suretiyle gıda, bakkaliye ve temizlik maddelerini satmamalıdırlar.

[1] 5615 sayılı Kanun, Resmi Gazete, Tarih: 4.4.2007, Sayı:26483.

67 seri numaralı GVK Genel Tebliği'ne göre "pazar takibi suretiyle satış" dan maksat, şehir ve kasabalarda haftanın veya ayın belli günlerinde açılan pazarlarda devamlı olarak giyilecek eşya ve bakkaliye maddelerinin satılmasıdır. Şehir veya kasabada kurulan pazarların tek veya birden fazla olması durumu değiştirmez. Bundan başka, pazarların hava şartlarının elverişsiz olması yüzünden belli günlerde kurulmamış olması hükmün tatbikine engel teşkil etmez.

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

Bu bentte belirtilen küçük sanat erbabı, maddede belirtilen şartlarla çalıştığı sürece esnaf muaflığından yararlanabilir. Danıştay 1970 yılındaki bir kararında[2] küçük sanat erbabı deyiminin "genellikle sermayesinden ziyade el işçiliğine dayanan mahdut kapasitede çok basit imal ve tamir işlerini ifade ettiğini" belirtmiştir.

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

Her türlü sanat işiyle uğraşanlar deyimi, üçüncü bentteki işleri ikinci bentteki işlerden daha geniş anlamda anlamak gerektiğini ortaya çıkarmaktadır. Zira bu bentte getirilen düzenleme köyler için daha geniş bir meslek çerçevesi çizmektedir.

Köylerde bu sanat dalları ile uğraşanların faaliyetlerini gezici ya da işyeri açmak suretiyle yapmalarında bir engel bulunmamaktadır. Şu kadar ki, faaliyetin işyeri açılması suretiyle yapılması durumunda GVK'nın 47 nci maddesindeki basit usule tabi olmanın genel şartlarını yerine getirmek şartı aranacaktır. Buna göre üçüncü bent kapsamındaki faaliyetin işyeri açılarak yapılması durumunda; işyeri mülkiyetinin işyeri sahibine ait olması halinde emsal kira bedeli, kiralanmış olması halinde ise GVK'nın 47 nci maddesindeki tutarları aşmaması ve işin başında bilfiil çalışılması gerekecektir.

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

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

Beşinci bentteki hükmün maksadı, nakliyecilik faaliyetinin ara sıra yapılması karşılığında elden edilen ve arızi kazanca konu edilmesi gereken bir kazancın çiftçiler için farklılaştırılmasıdır. Buna göre çiftçilerin esas itibariyle ziraat işlerinde kullandıkları araçlarını, ara sıra ücret karşılığında nakliyecilik için kullanmaları durumunda elde edilecek gelir, vergiye tabi olmayacaktır.

6. Evlerde kullanılan dikiş, nakış, mutfak robotu, ütü ve benzeri makine ve aletler hariç olmak üzere, muharrik kuvvet kullanmamak ve dışarıdan işçi almamak şartıyla; oturdukları evlerde imal ettikleri havlu, örtü, çarşaf, çorap, halı, kilim, dokuma mamulleri, kırpıntı deriden üretilen mamuller, örgü, dantel, her nevi nakış işleri ve turistik eşya, hasır, sepet, süpürge, paspas, fırça, yapma çiçek,

[2] Danıştay 4. Dairesi, 12.05.1970 Tarih ve E.1969/5360, K.1970/2611 sayılı Karar.

pul, payet, boncuk işleme, tığ örgü işleri, ip ve urganları, tarhana, erişte, mantı gibi ürünleri işyeri açmaksızın satanlar. Bu ürünlerin, pazar takibi suretiyle satılması ile ticarî, ziraî veya meslekî faaliyetleri dolayısıyla gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olanların düzenledikleri hariç olmak üzere; düzenlenen kermes, festival, panayır ile kamu kurum ve kuruluşlarınca geçici olarak belirlenen yerlerde satılması muaflıktan faydalanmaya engel değildir.

Altıncı bentte yer alan düzenleme esas itibariyle ev sanatları ile uğraşanlar ile ilgili bir düzenlemedir. Burada önemli olan nokta ise bentte sayılan ürün ve işlerin, evlerde kullanılan günlük elektrikli makineyi aşacak nitelikte bir makine desteği almaksızın yapılmasıdır. Yine faaliyetin, işçi çalıştırmamak ve işyeri açmaksızın evde yapılması da diğer gerekliliklerdir.

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

267 seri numaralı GVK Genel Tebliği'nde[3] bu bentteki muaflıktan; hurda metal, hurda plastik, hurda naylon, atık kağıt, hurda cam ile atık şişeleri ve benzerlerini geçimini sağlamak üzere bir işyeri açmaksızın kendi nam ve hesabına münhasıran kapı kapı dolaşmak suretiyle toplayan veya satın alan kişiler esnaf kişilerin yararlanabileceği belirtilmiştir. Söz konusu işlerin devamlı olarak yapılması ya da motorlu araç kullanılarak faaliyette bulunulması muafiyetten yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir. Ancak söz konusu mükelleflerden; ticari işletmelere ait atıkları mutad olarak veya belli aralıklarla satın alanlar veya anlaşma yapmak suretiyle toplayıp satan kişiler, Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerine bağlılık arz edecek şekilde yapanlar esnaf muaflığından yararlanamayacaktır.

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

6322 sayılı Kanunla[4] 2012 yılında eklenen bu bent ile ülkemiz açısından geleneksel, kültürel ve sanatsal değeri olup, gelişen teknoloji ile birlikte yok olma tehdidi altında bulunan mesleklerin vergisel yönden teşvik edilmesi amaçlanmıştır.

9. Yukarıdaki bentlerde sözü edilen işlere benzerlik gösterdikleri Maliye Bakanlığınca kabul edilen ticaret ve sanat işleri ile iştigal edenler.

Yukarıda sıralanan bentler dışında, dokuzuncu maddenin dördüncü fıkrasında; *"Bir işyeri açmaksızın münhasıran gezici olarak, milli piyango bileti satanlar ile 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanuna göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlar yukarıdaki* şartlarla sınırlı olmaksızın gelir vergisinden muaftır." hükmüyle bu fıkrada sayılan kişilerin, dokuz bent halinde sayılan şartları taşımasalar bile esnaf muaflığından yararlanabilecekleri açıklanmıştır.

---

[3] 267 seri numaralı GVK Genel Tebliği, Resmi Gazete, Tarih: 24.6.2008, Sayı:26916.

[4] 6322 sayılı Kanun, Resmi Gazete, Tarih: 15.06.2012, Sayı:28324

2.3- Esnaf Muaflığında Vergileme

GVK'nın dokuzuncu maddesinin son fıkrası hükmüne göre, esnaf muaflığının GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca tevkif suretiyle kesilen vergiye şümulü yoktur. Bu nedenle vergiden muaf esnaf ilke olarak gelir vergisine tabi olmamakla beraber, bu kişilere 94'üncü madde uyarınca tevkifat yapma zorunluluğu bulunan kişi ve kurumlarca yapılan nakden veya hesaben ödemelerde, bu kişi ve kurumlarca gelir vergisi tevkifatı yapılmalıdır. Yapılması gereken vergi tevkifatının tutarı ve yöntemi GVK'nın 94'üncü maddesinin 13'üncü fıkrasında şöyle açıklanmıştır:

"Esnaf muaflığından yararlananlara mal ve hizmet alımları karşılığında yapılan ödemelerden,

a) 9 uncu maddenin birinci fıkrasının (6) ve (8) numaralı bentlerinde yer alan emtia bedelleri veya bu emtianın imalinde ödenen hizmet bedelleri üzerinden %2

b) Hurda mal alımları için % 2,

c) Diğer mal alımları için % 5,

Diğer hizmet alımları (a, b ve c alt bentleri hariç olmak üzere mal ve hizmet bedelinin ayrılamaması hali de bu kapsamdadır) için % 10".

94'üncü maddenin 10'uncu fıkrasında ise; gazici olarak milli piyango bileti satanlara komisyon, prim ve benzeri ödemelerden %15; 4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanun'a göre gerçek ve tüzel kişilerin mallarını iş akdi ile bağlı olmaksızın bunlar adına kapı kapı dolaşmak suretiyle tüketiciye satanlara bu faaliyetleriyle ilgili olarak yapılan komisyon, prim ve benzeri ödemelerden ise %20 oranında tevkifat yapılacağı açıklanmıştır.

3- TİCARİ KAZANÇTA İSTİSNALAR

3.1- Gelir Vergisi Kanunu'nda Yer Alan İstisnalar

3.1.1- PTT Acentelerinde Kazanç İstisnası

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

3.1.2- Sergi ve Panayır İstisnası

Gelir Vergisi Kanununun 30'uncu maddesi ile dar mükellefiyete tabi olanların hükümetin izniyle açılan sergi ve panayırlarda yaptıkları ticari faaliyetlerden elde ettikleri kazançları gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisna, ilgililerin Türkiye'de başkaca işyeri ve daimi temsilci bulundurmamaları şartıyla uygulanır.

3.1.3- Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası

GVK'nın 20'nci maddesi uyarınca, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna uygulamasına, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlanacaktır.

Diğer taraftan, 5520 sayılı KVK'nın 5'inci maddesinde rehabilitasyon merkezlerini de içerecek şekilde Gelir Vergisi Kanunu'na paralel bir düzenleme yapılmış ve okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklere bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi kurumlar vergisinden müstesna kılınmıştır. İstisna, okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlayacaktır.

254 Seri No.lu GVKGT'[5]de eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası ile ilgili usul ve esaslar belirlenmiş olup, bu düzenlemelere göre eğitim ve öğretim işletmelerinden elde edilen kazançlara aşağıda yer alan açıklamalar çerçevesinde istisna uygulanacaktır

3.1.3.1- Kapsam

Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı Kanun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

İstisna kapsamında yer alan;

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

İlköğretim Okulu, 1739 sayılı Kanun'un 22-25'inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,

Orta Öğretim Okulları, 1739 sayılı Kanun'un 26-30'uncu maddelerinde belirtilen 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, ifade etmektedir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesislerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrıma tabi tutulmaksızın elde edilen kazanca istisna uygulanacaktır.

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 anadolu liselerine hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

3.1.3.2- Yararlanma Koşulları

İstisnadan yararlanmak isteyen mükelleflerin faaliyete geçmelerini müteakiben Maliye Bakanlığı'na

[5] 254 seri numaralı GVK Genel Tebliği, Resmi Gazete, Tarih: 25.11.2004, Sayı:25651.

yazılı olarak başvurmaları gerekmektedir. İstisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığı'nın görüşü alınmak suretiyle, mükelleflere duyurulmak üzere ilgili vergi dairesi başkanlığı veya defterdarlığa bilgi verilecektir.

3.1.3.3- İstisnanın Süresi

GVK'da yapılan düzenleme 01.01.2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 01.01.2004 tarihinden itibaren faaliyete geçen okulların kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren 5 vergilendirme döneminde gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez.

Örnek:

Kurum açma izin belgesini 2012 yılında alan bir işletmenin Şubat 2013 tarihinde faaliyete geçmesi halinde bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2013-2017 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacak olup, 2012 yılında izin belgesi alınmış olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

3.1.3.4- İstisna Süresi İçinde Yeni Okul Yapılması

Eğitim öğretim işletmeleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okullara ilave olarak yeni okul açmaları durumunda, yeni açılan okuldan elde edilen kazanç istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul bazında yapılacaktır.

Örnek:

Mükellef (A) Tokat'da 2013 yılında bir ilkokul işletmeye başladı. 2014 yılında da yeni bir okul açarak Sivas'da faaliyete başladı. Bu durumda, Tokat'daki okuldan elde ettiği kazanç 2013-2017 döneminde istisna kapsamında olacak; Sivas'da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2014-2018 döneminde istisna kapsamında olacaktır. Bu bakımdan, istisna 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.

3.1.3.5- İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kişi/kuruma devretmeleri halinde, devralan kişi/kurum, istisnadan 5 vergilendirme dönemi değil, faydalanılmayan dönem kadar yararlanacaktır.

Örnek:

Mükellef (B), 2013 yılı içinde faaliyete geçirdiği bir özel okulu, 01.01.2014 tarihinde mükellef (A)'ya devretmiştir. Bu durumda mükellef (A)'nın istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2014-2015-2016-2017 yıllarında elde ettiği kazançlar gelir vergisinden istisna edilecektir. Devreden mükellef (B) ise, söz konusu okuldan 2013 yılından elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlandırılacaktır.

3.2- Diğer Kanunlarda Yer Alan İstisnalar

3.2.1- Serbest Bölgelerde Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun[6] Geçici 3'üncü maddesine göre, serbest bölgelerde 06.02.2004 tarihi itibarıyla faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançları gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Bununla birlikte 5084 sayılı Kanundan önce veya sonra faaliyet ruhsatı almış olanların serbest bölgelerdeki imalatlarının satışı sonucu elde edilen kazançları Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yıllık vergilendirme döneminin sonuna kadar gelir vergisinden istisnadır.

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılattan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, gelir/kurumlar vergisinden istisnadır.

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

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 mümkün değildir.

İstisna kazancın ve bu bağlamda gelir/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.

3.2.2- Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Yapılan Faaliyetler Sonucu Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna

4691 sayılı Yasanın[7] Geçici 2'nci maddesine göre; teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin münhasıran bu bölgedeki *yazılım ve AR-GE* faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilmiş olup, istisnaya ilişkin düzenlemeler 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde[8] açıklanmıştır.

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

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan mükelleflerin,

---

[6] 3218 sayılı Kanun, Resmi Gazete, Tarih: 15.06.1985, Sayı:18785

[7] 4691 sayılı Kanun, Resmi Gazete, Tarih: 06.07.2001, Sayı:24454

[8] 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete, Tarih: 03.04.2007, Sayı:26482

bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarlama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

Örneğin: teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan mükelleflerin, 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.

3.2.3- Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayıtlı Gemilerin İşletilmesinden ve Devrinden Elde Edilecek Kazançlara İlişkin İstisna

4490 sayılı Kanunun[9] 5266 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişik 12'nci 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 almakta olup, istisnaya ilişkin düzenlemeler 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde açıklanmıştır.

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.

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.

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

---

[9] 4490 sayılı Kanun, Resmi Gazete, Tarih: 21.12.1999 Sayı:23913

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 vergiden 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.

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.

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.

4- SONUÇ

GVK'nın 37'nci maddesine göre ticari ve sınai faaliyetlerden elde edilen kazançların ticari kazanç hükümlerine göre vergilendirileceği belirtilmiştir. Vergi kanunlarında sosyal veya iktisadi amaçlarla bazı kazançların veya işlemlerin vergiden müstesna kılınması veya bazı kişilerin vergilendirme dışı bırakılması yoluna gidilmiş olup, GVK'ya göre vergilendirilen ticari kazançlar için de bu şekilde bazı istisna ve muafiyet hükümleri ihdas edilmiştir. Buna göre GVK'nın 9'uncu maddesindeki genel ve özel şartları taşıyan mükelleflere esnaf muaflığı getirilmiştir. Ancak bu muafiyetin GVK'nın 94'üncü maddesi kapsamında vergi kesintisine şümulü yoktur. Diğer yandan, gerek GVK da gerekse de diğer kanunlarda ticari kazanç elde eden mükelleflerin kanunlarda belirtilen kazançlarına ilişkin istisna hükümleri de bulunmaktadır.

KAYNAKÇA

- 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun
- 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu
- 4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu İle 491 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 67 Seri No.lu GVKGT
- 267 Seri No.lu GVKGT
- 254 Seri No.lu GVKGT
- 1 Seri.No.lu KVKGT