

**SİRKÜLER**  
**Sayı: 2012/110**

**İstanbul, 11.05.2012**  
**Ref: 4/110**

**Konu:**

**(6) SERİ NUMARALI KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ YAYINLANMIŞTIR**

05.05.2012 tarih ve 28283 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan (6) Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile avans kâr payı dağıtımı, vakıf ve derneklerin aynı alanda faaliyet gösteren iktisadi işletmelerinin mükellefiyetleri, varlık kiralama şirketleri yurt dışı inşaat hasılatının Türkiye’ye getirilmesi halinde oluşacak kur farkları, teknoloji geliştirme bölgelerindeki vergi istisnalarının süre uzatımı ve istisna kapsamına giren faaliyetler, sigorta şirketlerinin muallak hasar tazminatları hakkında açıklamalar yapılmış ve ayrıca son dönemde yayınlanan çeşitli Kanun ve Bakanlar Kurulu Kararlarına bağlı olarak tebliğ metninde çeşitli güncellemelerde bulunulmuştur. Bunlardan uygulamaya dönük yaygınlıkları açısından bazıları aşağıda kısaca açıklanmaktadır. Tebliğde yer alan avans kâr payı dağıtımı hakkındaki açıklamalara 2012/106 sayılı sirkülerimizde yer verilmiştir.

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

Konu hakkında (1) Seri No.lı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği’ne aşağıdaki bölümler eklenmiştir:

***“5.9.5. 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.*

***5.9.5.1. Yurt dışında tamamlanmış işlere ilişkin kazançların Türkiye’ye getirilmesi halinde kur farklarının durumu***

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

***5.9.5.2. 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.”*

- **Teknoloji geliştirme bölgeleri hakkında yapılan değişiklikler:**

Öncelikle, 2011/73 sayılı sirkülerimiz ile tarafınıza bilgi verdiğimiz gibi 6170 sayılı Kanun ile 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu'nda yapılan değişiklik sonucu bölgelerde uygulanacak vergi teşviklerinin süresi 31.12.2023 tarihine kadar uzatıldığından, (1) No.lu tebliğde de buna uygun güncellemeler yapılmıştır.

Teknoloji geliştirme bölgelerinde uygulanan kurumlar vergisi istisnasına dair (1) Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin (5.12.2) numaralı bölümünde açıklamalar yapılmıştır. (6) No.lu tebliğ ile bu bölümde yapılan değişiklikler aşağıdaki gibidir:

“5.12.2.1. Yasal düzenleme” başlıklı bölüm aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

**Değişiklik öncesi metin:**

**Değişiklik sonrası metin:**

**5.12.2.1. Yasal düzenleme**

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun vergilemeye yönelik hükümler içeren 8 inci maddesinin üçüncü, dördüncü ve beşinci fıkraları, 5035 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılarak, bu hükümler 4691 sayılı Kanuna eklenen geçici 2 nci maddede yeniden düzenlenmiştir. 5281 sayılı Kanunun 41 inci maddesiyle de anılan geçici 2 nci maddeye üçüncü fıkra eklenmiş olup madde aşağıdaki gibidir:

“Geçici Madde 2 – Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları **31/12/2013** tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır. Bölgede çalışan araştırmacı, yazılımcı ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri **31/12/2013** tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Bölgede fiilen çalışmayanlara istisna uygulandığının tespit edilmesi halinde, ziyaa uğratılan vergi ve buna ilişkin cezalardan yönetici şirket de ayrıca sorumludur.

**5.12.2.1. Yasal düzenleme**

6170 sayılı Kanunun 7 nci maddesi ile 12/3/2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları **31/12/2023** tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, **31/12/2023** tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. **Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz.**

Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, **bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir.** Yönetici şirketin onayı ile bölge dışında geçirilen sürenin bölgede yürütülen görevle ilgili

<p>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 ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.”</p>	<p><b>olmadığının tespit edilmesi halinde</b>, ziyaa uğratan vergi ve buna ilişkin cezalardan ilgili işletme sorumludur.</p> <p>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 ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.”</p>
--	---

“5.12.2.2. Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı” ile “5.12.2.7. İstisna uygulamasında süre” başlıklı bölümlerdeki “31/12/2013” tarihi “31/12/2023” olarak, “5.12.2.1. İstisna kapsamına giren faaliyetler” başlıklı bölüm ise aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

**Değişiklik öncesi metin:**

**Değişiklik sonrası metin:**

<p><b>5.12.2.2.1. İstisna kapsamına giren faaliyetler</b> İstisna, sadece yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlara tanınmıştır. 4691 sayılı Kanunda; <b>Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge)</b>, bilim ve teknolojinin gelişmesini sağlayacak yeni bilgileri elde etmek veya mevcut bilgilerle yeni malzeme, ürün ve araçlar üretmek, yazılım üretimi dahil olmak üzere yeni sistem, süreç ve hizmetler oluşturmak veya mevcut olanları geliştirmek amacı ile yapılan düzenli çalışmalar, <b>Yazılım</b>, 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 ve hizmetlerin tümü, olarak tanımlanmıştır.</p>	<p><b>5.12.2.2.1. İstisna kapsamına giren faaliyetler</b> 6170 sayılı Kanunun 1 inci maddesi ile 12/3/2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4691 sayılı Kanundaki bazı tanımlar değiştirilmiş olup bu Kanunun uygulanmasında; <b>Araştırma ve Geliştirme (Ar-Ge)</b>, 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, <b>Yazılım</b>, 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, <b>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.</b></p>
---	---

- Vakıf ve derneklerin tek bir yönetim ve sermaye yapısı altında aynı alanda faaliyet gösteren fakat farklı yerlerde oluşturulan iktisadi işletmelerinin artık tek bir mükellef olarak görülmesi:

Bugüne kadar süregelen uygulamada vakıfların veya derneklerin aynı amaç için aynı faaliyet konularında oluşturdukları her bir iktisadi işletme bağımsız bir vergi mükellefi olarak görülmekteydi. (6) Seri No.1 Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği ile (1) Seri No.1 Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde aşağıda yapılan değişiklik sonrasında; yönetimi, sermayesi ve organizasyonu farklı olmayan birden fazla iş yeri (iktisadi işletme) için tek bir vergi mükellefiyeti tesis ettirilecektir. Geçmişte aynı mahiyette olmasına rağmen birden fazla vergi mükellefiyeti tesis edilmiş olması halinde bu mükellefiyetler **talep edilmesi halinde 01.01.2012'den geçerli olmak üzere terkin edilecektir.**

“14.1. Beyannamenin verilmesi” başlıklı bölümün üç, dört, beş ve altıncı paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

#### **Değişiklik öncesi metin:**

#### **Değişiklik sonrası metin:**

<p><b>14.1. Beyannamenin verilmesi</b> Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verecektir. Mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veyahut kendilerine doğrudan doğruya bağlı sair işyerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmelerin her biri için bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek veya vakıflar tarafından ayrı beyanname verilmesi gerekecektir. Bu nedenle, söz konusu kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir. İktisadi işletmelerin ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Faaliyetlerinin bağımsız ve farklı olması ve/veya</li><li>• Farklı işyerlerinin bulunması halinde</li></ul> <p>ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekmektedir.</p>	<p><b>14.1. Beyannamenin verilmesi</b> Her mükellef vergiye tabi kazancının tamamı için bir beyanname verecektir. Mükelleflerin şubeleri, ajanlıkları, alım-satım büro ve mağazaları, imalathaneleri veyahut kendilerine doğrudan doğruya bağlı sair işyerleri için bağımsız muhasebeleri ve ayrılmış sermayeleri olsa dahi ayrı beyanname verilmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak, tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi kamu kuruluşları ile dernek veya vakıflara ait tüzel kişiliği bulunmayan iktisadi işletmelerin her biri için bunların bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ile dernek veya vakıflar tarafından ayrı beyanname verilmesi gerekecektir. Bu nedenle, söz konusu kuruluşlara ait iktisadi işletmelerin her biri için ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir. <b>İktisadi işletmelerin ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi faaliyetlerinin bağımsız ve farklı olması halinde ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekmektedir. Aynı faaliyet alanında farklı işyerlerinde faaliyette bulunulması halinde ise tek mükellefiyet tesis ettirilmesi mümkündür. Ancak, farklı yönetim, sermaye ya da organizasyonu olan işletmelerin ayrı ayrı iktisadi işletme kabul edileceği tabiidir.</b></p>
--	--

<p>Örneğin; bir vakfa ait farklı illerde özel okul işletmelerinin bulunması halinde, her bir okul ayrı bir iktisadi işletme kabul edilerek, her biri için ayrı ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.</p> <p>Aynı şekilde, derneğe bağlı maden suyu işletmesi ile birlikte, özel poliklinik işletmesinin bulunması halinde bunların sermaye veya yönetiminin ayrı olup olmadığına bakılmaksızın, her biri için ayrı ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekmektedir.</p> <p>Diğer taraftan, farklı yönetim, sermaye ya da organizasyonu olan işletmelerin ayrı ayrı iktisadi işletme kabul edileceği tabiidir.</p>	<p>Örneğin; bir derneğe bağlı maden suyu işletmesi ile birlikte, özel poliklinik işletmesinin bulunması halinde bunların sermaye veya yönetiminin ayrı olup olmadığına bakılmaksızın, her biri için ayrı ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekmektedir.</p> <p>Diğer yandan, bir vakfa ait farklı illerde özel okul işletmelerinin bulunması halinde tüm okullar için tek bir iktisadi işletme üzerinden kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilebilecektir.</p> <p>Aynı faaliyet alanında farklı işyerlerinde faaliyette bulunulması nedeniyle her bir işyerinin ayrı bir iktisadi işletme kabul edilerek tesis edilen mükellefiyet kayıtları, talep edilmesi halinde 1/1/2012 tarihinden itibaren terkin edilecek ve tek mükellefiyet kaydı açılacaktır</p>
--	---

- **Kaynak kuruluşlarınca, taşınmazların, kira sertifikası ihracı amacıyla, varlık kiralama şirketlerine satışında Kurumlar Vergisi Kanunu Madde 5/1-(e) kapsamında %75 kazanç istisnası uygulaması hakkında:**

6111 sayılı Kanun ile taşınmaz ve iştirak hissesi satışlarında kazancın %75'ine vergi istisnası uygulanmasına dair Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendine aşağıdaki bölüm eklenmiştir:

**“(6111 Sayılı Kanunla eklenen parantez içi hüküm Yürürlük; 25.02.2011)(Taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar için bu oran %100 olarak uygulanır ve bu taşınmazlar için en az iki tam yıl süreyle aktifte bulunma şartı aranmaz.)”**

Yapılan bu düzenlemeye paralel olarak (1) Sıra No.1 Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

**“5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması” başlıklı bölümün birinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.**

**“6111 sayılı Kanunla 25/2/2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere mevcut maddeye eklenen parantez içi hüküm gereği taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançların tamamı vergiden istisna edilebilecektir.”**

**“5.6.2.3.1. İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma” başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.**

*“6111 sayılı Kanunla 25/2/2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere mevcut maddeye eklenen parantez içi hüküm gereği taşınmazların; kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışında, en az iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı aranmayacaktır.”*

• **Muallak hasar ve tazminat karşılıkları**

(1) No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin “8.6.1. Muallak hasar ve tazminat karşılıkları” başlıklı bölümün dördüncü paragrafının son cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

**Değişiklik öncesi metin:**

**Değişiklik sonrası metin:**

<b>8.6.1. Muallak hasar ve tazminat karşılıkları</b>	<b>8.6.1. Muallak hasar ve tazminat karşılıkları</b>
<p>Bu karşılıklar,</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerlerinden reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar,</li><li>• Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar,</li><li>• Saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşmaktadır.</li></ul> <p>Sigorta kapsamına giren bir hasarın ortaya çıkması, sigorta şirketinin poliçede öngörülen şartlarla hasar bedelini ödemesini gerektirmektedir. Hesap dönemi içinde ortaya çıkmış hasarlarla ilgili tazminat, aynı dönem içinde ilgili kişiye ödenmiş ya da mahiyet ve miktar olarak kesinleşmiş olmasına rağmen henüz ödenmemiş olabilir. Bu gibi durumlarda ödenmiş veya tahakkuk etmiş olan tazminat bedeli, ticari kazancın tespitine ilişkin esaslar dahilinde aynı dönemde gider olarak dikkate alınabilecektir.</p>	<p>Bu karşılıklar,</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Tahakkuk etmiş ve hesaben tespit edilmiş hasar ve tazminat bedelleri veya bu hesap yapılmamışsa hasar ve tazminatın ve bunlarla ilgili tüm masrafların tahmini değerlerinden reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar,</li><li>• Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş hasar ve tazminat bedelleri ve bunlara ilişkin masraflardan, reasürör payı düşüldükten sonra kalan tutar,</li><li>• Saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farklarından oluşmaktadır.</li></ul> <p>Sigorta kapsamına giren bir hasarın ortaya çıkması, sigorta şirketinin poliçede öngörülen şartlarla hasar bedelini ödemesini gerektirmektedir. Hesap dönemi içinde ortaya çıkmış hasarlarla ilgili tazminat, aynı dönem içinde ilgili kişiye ödenmiş ya da mahiyet ve miktar olarak kesinleşmiş olmasına rağmen henüz ödenmemiş olabilir. Bu gibi durumlarda ödenmiş veya tahakkuk etmiş olan tazminat bedeli, ticari kazancın tespitine ilişkin esaslar dahilinde aynı dönemde gider olarak dikkate alınabilecektir.</p>

<p>Bazı durumlarda ise hasarla ilgili gerekli evrakların temin edilememesi, ekspertiz işlemlerinin sonuçlandırılmaması veya sigorta şirketi ile sigortalı arasındaki anlaşmazlık dolayısıyla ödenecek tazminat tutarı hesap dönemi sonuna kadar belirli bir hale gelip kesinleşmemektedir. Bu durumda, tazminatın tahmini değeri üzerinden bu madde uyarınca hesaplanacak muallak hasar karşılığı giderlere intikal ettirilebilecektir.</p> <p>Diğer taraftan, 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununun 16 ncı maddesinde teknik karşılıklar yeniden düzenlenmiş bulunmaktadır. Sigorta mevzuatına göre belirlenen gerçekleşmiş ancak henüz rapor edilmemiş olan hasar ve tazminat bedelleri ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farkları da muallak hasar ve tazminat karşılığı kapsamında indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, aktüeryal zincirleme merdiven metodu kullanılmak suretiyle ilave olarak ayrılan ek karşılıkların gider olarak indirimi mümkün değildir.</p>	<p>Bazı durumlarda ise hasarla ilgili gerekli evrakların temin edilememesi, ekspertiz işlemlerinin sonuçlandırılmaması veya sigorta şirketi ile sigortalı arasındaki anlaşmazlık dolayısıyla ödenecek tazminat tutarı hesap dönemi sonuna kadar belirli bir hale gelip kesinleşmemektedir. Bu durumda, tazminatın tahmini değeri üzerinden bu madde uyarınca hesaplanacak muallak hasar karşılığı giderlere intikal ettirilebilecektir.</p> <p>Diğer taraftan, 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununun 16 ncı maddesinde teknik karşılıklar yeniden düzenlenmiş bulunmaktadır. Sigorta mevzuatına göre belirlenen gerçekleşmiş ancak henüz rapor edilmemiş olan hasar ve tazminat bedelleri ile saklama payına isabet eden muallak hasar karşılığı yeterlilik farkları da muallak hasar ve tazminat karşılığı kapsamında indirim konusu yapılabilecektir. <b>Muallak hasar ve tazminat karşılığının aktüeryal zincirleme merdiven metodu kullanılmak suretiyle hesaplanmasında, her bir branş için gerçek durumu en iyi yansıtan yöntemin belirlenmesi, Hazine Müsteşarlığının izni alınmadan bu yöntemin 3 yıl değiştirilmemesi ve negatif sonuç veren branşlardaki tutarın da tamamının hesaplamalarda dikkate alınması gerekmektedir. Bu şekilde hesaplanan muallak hasar ve tazminat karşılıkları 2012 vergilendirme döneminden itibaren gider olarak indirilebilecektir. Söz konusu hesaplamada, mükelleflerin gerçek durumu en iyi yansıtan yöntemi seçmediklerinin tespiti halinde ise gerekli tarhiyatların yapılacağı tabiidir.</b></p>
---	---

Yapılan değişiklikle, muallak hasar ve tazminat karşılığının aktüeryal zincirleme merdiven metodu kullanılmak suretiyle hesaplanmasında aşağıdaki şartların gerçekleşmesi gerekmektedir:

- Her bir branş için gerçek durumu en iyi yansıtan yöntemin belirlenmesi,
- Hazine Müsteşarlığının izni alınmadan bu yöntemin 3 yıl değiştirilmemesi ve

- Negatif sonuç veren branşlardaki tutarın da tamamının hesaplamalarda dikkate alınması gerekmektedir.

Bu şekilde hesaplanan muallak hasar ve tazminat karşılıkları **2012 vergilendirme döneminden itibaren gider olarak indirilebilecektir**. Bu hesaplamada, gerçek durumu en iyi yansıtan yöntemin seçilmediğinin tespiti halinde gerekli tarhiyatlar yapılacaktır.

- **Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumların vergi muafiyeti hakkında:**

(1) No.lı Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin "4.14. Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlar" başlıklı bölüm aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

**Değişiklik öncesi madde metni:**

**Değişiklik sonrası madde metni:**

<p><b>4.14. Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlar</b></p> <p>Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde <b>yalnızca küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere</b> kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına <b>dağıtmaksızın küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran</b> kurumlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır.</p> <p><b>Buna göre muafiyetten yararlanacak kurumun, 18/11/2005 tarih ve 25997 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik'te tanımlanan küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlama alanında karşılaşılan güçlüklerin giderilmesi amacıyla kurulmuş olması gerekmektedir.</b></p> <p><b>Ayrıca muafiyetten yararlanacak kurumun, kuruluş sözleşmelerinde sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere kurulduğu ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri, ortaklara kâr payı dağıtmayacakları açıkça yazılı olacaktır.</b></p>	<p><b>4.14. Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlar</b></p> <p>Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde <b>yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere</b> kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına <b>dağıtmaksızın kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatıran</b> kurumlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 6009 sayılı Kanununun 43 üncü maddesi ile değiştirilen 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.</p>
--	--



<p>Söz konusu kurumun statüsü, muafiyetten yararlanma açısından önem arz etmemektedir. Bu kurumun, Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde yazılı kurumlar arasında yer alması yeterlidir. Ancak, sözü edilen kurumların kuruluş <b>sözleşmelerinde münhasıran küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi teminatı sağlamak üzere</b> kuruldukları ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri, ortaklara kâr payı dağıtmayacakları açıkça yazılı olacaktır.</p> <p>Yukarıda açıklanan şekilde kurulan bu kurumların, anılan muafiyetten yararlanabilmeleri için;</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Kurumun, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile yabancı devletler veya uluslararası finans kuruluşları arasında imzalanan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olması,</li><li>• Kurumun elde ettiği kazançların kanuni yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sonra kalan tutarının tamamının teminat sorumluluk fonuna eklenmesi,</li><li>• Teminat sorumluluk fonunun ortaklara dağıtılmaması, <b>sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi temininde teminat sağlamak için</b> kullanılması,</li><li>• Teminat sorumluluk <b>fonunun küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan</b> banka ve kuruluşlarda değerlendirilmesi,</li></ul> <p>şarttır.</p>	<p>Söz konusu kurumun statüsü, muafiyetten yararlanma açısından önem arz etmemektedir. Bu kurumun, Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde yazılı kurumlar arasında yer alması yeterlidir. Ancak, sözü edilen kurumların, kuruluş <b>sözleşmelerinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere</b> kuruldukları ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri, ortaklara kâr payı dağıtmayacakları açıkça yazılı olacaktır.</p> <p>Yukarıda açıklanan şekilde kurulan bu kurumların anılan muafiyetten yararlanabilmeleri için;</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Kurumun, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları arasında imzalanan mali ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olması,</li><li>• Kurumun elde ettiği kazançların kanuni yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sonra kalan tutarının tamamının teminat sorumluluk fonuna eklenmesi,</li><li>• Teminat sorumluluk fonunun ortaklara dağıtılmaması, <b>sadece kredi temininde teminat sağlamak için</b> kullanılması,</li><li>• Teminat sorumluluk <b>fonunun kredi sağlayan</b> banka ve kuruluşlarda değerlendirilmesi</li></ul> <p>şarttır.</p> <p><b>Diğer yandan, KOSGEB v.b. kuruluşlar tarafından verilen mali yardımların temini maksadıyla teminat sağlanması da muafiyeti etkilemeyecektir.</b></p>
---	---

Yapılan değişikliklere göre, kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlar, bundan böyle sadece küçük ve orta ölçekli değil büyük ölçekli işletmelere de kredi teminatı sağlayabileceklerdir. Ayrıca bu kurumlar, ortaklarına dağıtmayarak teminat sorumluluk fonlarına ekledikleri kazançlarını; sadece küçük ve orta ölçekli işletmelere kredi sağlayan bankalara değil büyük ölçekli işletmelere de kredi sağlayan bankalara yatırılabileceklerdir.

Saygılarımızla,

**DENGE DENETİM YEMİNLİ  
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

**EK:**

6 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

(\*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(\*\*) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

**Erkan YETKİNER**

**YMM**

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Ortak

[evetkiner@mazarsdenge.com.tr](mailto:evetkiner@mazarsdenge.com.tr)

**Güray ÖĞREDİK**

**SMMM**

Mazars/Denge Vergi Departmanı, Kıdemli Müdür

[gogredik@mazarsdenge.com.tr](mailto:gogredik@mazarsdenge.com.tr)

## TEBLİĞ

Maliye Bakanlığından:

**KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ  
(SERİ NO: 6)**

Bu Tebliğde, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun<sup>1</sup> uygulanmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde<sup>2</sup> ilgili bölümler itibarıyla aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

**1. “4.2. Kamu idare ve kuruluşları tarafından genel insan ve hayvan sağlığını korumak ve tedavi etmek amacıyla işletilen kuruluşlar” başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.**

“6009 sayılı Kanunla<sup>3</sup> anılan bende eklenen parantez içi hüküm uyarınca söz konusu muafiyet kapsamına giren kuruluşlardan sağlık hizmeti sunanların teşhis ve tedaviye yönelik olarak birbirlerine yapacakları mal ve hizmet satışları bu muafiyeti ortadan kaldırmayacaktır. Böylelikle, kamu idare ve kuruluşlarına bağlı sağlık kuruluşlarının ihtiyaç fazlası mallarının birbirleri arasında devri veya mevcut kapasiteleri çerçevesinde arz edilebilecek hizmetlerinden birbirlerini yararlandırmaları muafiyeti etkilemeyecektir.

6225 sayılı Kanun<sup>4</sup> ile değiştirilen parantez içi hüküm uyarınca, sadece Sağlık Bakanlığına bağlı hastane, klinik, dispanser, sanatoryum gibi kurum ve kuruluşlar tarafından Gelir Vergisi Kanununun 70 inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri de söz konusu muafiyeti etkilemeyecektir. Bu kapsamda, Sağlık Bakanlığına bağlı anılan kurum ve kuruluşlar tarafından kuru mülkiyet kiralaması veya belli bir süreyle işletme hakkının devredilmesi (kantin kiralaması vb.) muafiyeti ortadan kaldırmayacaktır.”

**2. “4.8. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve Milli Piyango İdaresi Genel Müdürlüğü” başlıklı bölüm başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.**

**“4.8. Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve 5602 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar**

Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde; Özelleştirme İdaresi Başkanlığı, Özelleştirme Fonu, Toplu Konut İdaresi Başkanlığı ve şans oyunları lisans veya işletim haklarını hasılattan pay verme karşılığında devralan kurumlar hariç 14/3/2007 tarihli ve 5602 sayılı Şans Oyunları Hasılatından Alınan Vergi, Fon ve Payların Düzenlenmesi Hakkında Kanunun<sup>5</sup> 3 üncü maddesinde tanımlanan ilgili kurum ve kuruluşlar kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur. Toplu Konut İdaresi Başkanlığının konut tedariki ile ilgili iktisadi işletmeleri de muafiyet kapsamındadır.”

**3. “4.14. Kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olan kurumlar” başlıklı bölüm aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.**

“Yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları ile yapılan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kurulmuş olup bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları teminat sorumluluk fonlarına ekleyen ve sahip oldukları fonları ortaklarına dağıtmaksızın kredi sağlayan banka ve kuruluşlara yatan kurumlar, Kurumlar Vergisi Kanununun 6009 sayılı Kanunun 43 üncü maddesi ile değiştirilen 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (l) bendi kapsamında kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Söz konusu kurumun statüsü, muafiyetten yararlanma açısından önem arz etmemektedir. Bu kurumun, Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde yazılı kurumlar arasında yer alması yeterlidir. Ancak, sözü edilen kurumların, kuruluş sözleşmelerinde yalnızca kredi teminatı sağlamak üzere kuruldukları ve faaliyetlerini bu çerçevede sürdürecekleri, ortaklara kâr payı dağıtmayacakları açıkça yazılı olacaktır.

Yukarıda açıklanan şekilde kurulan bu kurumların anılan muafiyetten yararlanabilmeleri için;

• Kurumun, Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile yabancı ülkeler veya uluslararası finans kuruluşları arasında imzalanan malî ve teknik işbirliği anlaşmaları çerçevesinde faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olması,

• Kurumun elde ettiği kazançların kanuni yükümlülüklerin yerine getirilmesinden sonra kalan tutarının tamamının teminat sorumluluk fonuna eklenmesi,

• Teminat sorumluluk fonunun ortaklara dağıtılmaması, sadece kredi temininde teminat sağlamak için kullanılması,

• Teminat sorumluluk fonunun kredi sağlayan banka ve kuruluşlarda değerlendirilmesi

şarttır.

Diğer yandan, KOSGEB vb. kuruluşlar tarafından verilen mali yardımların temini maksadıyla teminat sağlanması da muafiyeti etkilemeyecektir.”

**4. “5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması” başlıklı bölümün birinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.**

“6111 sayılı Kanunla<sup>6</sup> 25/2/2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere mevcut maddeye eklenen parantez içi hüküm gereği taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile

bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışından doğan kazançların tamamı vergiden istisna edilebilecektir.”

**5. “5.6.2.3.1. İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma” başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.**

“6111 sayılı Kanunla 25/2/2011 tarihinden itibaren uygulanmak üzere mevcut maddeye eklenen parantez içi hüküm gereği taşınmazların; kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile bu varlıkların varlık kiralama şirketlerince taşınmazın devralındığı kuruma satışında, en az iki tam yıl süreyle aktifte bulundurma şartı aranmayacaktır.”

**6. “5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna” başlıklı bölümün üçüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf ile “5.9.4. Türkiye’deki merkez genel giderlerinden yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi” başlıklı bölümden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.**

“Teknik hizmetler esas itibarıyla inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarımı, 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.”

**“5.9.5. 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.

**5.9.5.1. Yurt dışında tamamlanmış işlere ilişkin kazançların Türkiye’ye getirilmesi halinde kur farklarının durumu**

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

**5.9.5.2. 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.”

**7. “5.11.4. Kredi kooperatiflerinde risturn istisnası” başlıklı bölümden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiş, sonraki bölüm numarası buna göre teselsül ettirilmiştir.**

**“5.11.5. Tarımsal üretici birliklerinde risturn istisnası**

6009 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendi ile yapılan düzenlemeye göre, 29/6/2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa<sup>7</sup> göre kurulan birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da risturnlara ilişkin hükümler uygulanır.”

**8. “5.12.2.1. Yasal düzenleme” başlıklı bölüm aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.**

“6170 sayılı Kanunun<sup>8</sup> 7 nci maddesi ile 12/3/2011 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

Bölgede çalışan Ar-Ge ve destek personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri, 31/12/2023 tarihine kadar her türlü vergiden müstesnadır. Muafiyet kapsamındaki destek personeli sayısı Ar-Ge personeli sayısının yüzde onunu aşamaz. Yönetici şirket, ücreti gelir vergisi istisnasından yararlanan kişilerin bölgede fiilen çalışıp çalışmadığını denetler. Ancak, bölgelerde yer alan girişimcilerin yürüttükleri Ar-Ge projesi kapsamında çalışan Ar-Ge personelinin, bölgede yürüttüğü görevle ilgili olarak yönetici şirketin onayı ile bölge dışında geçirmesi gereken süreye ait ücretlerinin bir kısmı gelir vergisi kapsamı dışında tutulur. Kapsam dışında tutulacak ücret miktarı, Maliye Bakanlığının uygun görüşü alınarak hazırlanacak yönetmelikle belirlenir. Yönetici şirketin onayı ile bölge dışında geçirilen sürenin bölgede yürütülen görevle ilgili olmadığını 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 ve Ar-Ge personelinin bu görevleri ile ilgili ücretleri bakımından da uygulanır.”

**9. “5.12.2.2. Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı” ile “5.12.2.7. İstisna uygulamasında süre” başlıklı bölümlerdeki “31/12/2013” tarihi “31/12/2023” olarak, “5.12.2.2.1. İstisna kapsamına giren faaliyetler” başlıklı bölüm ise aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.**

“6170 sayılı Kanununun 1 inci 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.”

**10. “5.12.3.1. Yasal düzenleme” başlıklı bölüm aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.**

“5084 sayılı Kanununun 8 inci ve 9 uncu maddeleri ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde değişiklik yapılmış ve anılan Kanuna geçici 3 üncü madde eklenmiştir.

5810 sayılı Kanununun<sup>9</sup> 4 üncü ve 7 nci maddeleri ile de 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı ve geçici 3 üncü 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.”

“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 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

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

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

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 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 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 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

25/11/2008 tarih ve 27065 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 5810 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinde yapılan değişiklikler 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, 6 ncı 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.”

**11. “8.6.1. Muallak hasar ve tazminat karşılıkları” başlıklı bölümün dördüncü paragrafının son cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.**

“Muallak hasar ve tazminat karşılığının aktüeryal zincirleme merdiven metodu kullanılmak suretiyle hesaplanmasında, her bir branş için gerçek durumu en iyi yansıtan yöntemin belirlenmesi, Hazine Müsteşarlığının izni alınmadan bu yöntemin 3 yıl değiştirilmemesi ve negatif sonuç veren branşlardaki tutarın da tamamının hesaplamalarda dikkate alınması gerekmektedir. Bu şekilde hesaplanan muallak hasar ve tazminat karşılıkları 2012 vergilendirme döneminden itibaren gider olarak indirilebilecektir. Söz konusu hesaplamada, mükelleflerin gerçek durumu en iyi yansıtan yöntemi seçmediklerinin tespiti halinde ise gerekli tarhiyatların yapılacağı tabiidir.”

**12. “14.1. Beyannamenin verilmesi” başlıklı bölümün üç, dört, beş ve altıncı paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.**

“İktisadi işletmelerin ortak yönetimi veya sermayesi olsa dahi faaliyetlerinin bağımsız ve farklı olması halinde ayrı ayrı mükellefiyet tesis ettirilmesi gerekmektedir. Aynı faaliyet alanında farklı işyerlerinde faaliyette bulunulması halinde ise tek mükellefiyet tesis ettirilmesi mümkündür. Ancak, farklı yönetim, sermaye ya da organizasyonu olan işletmelerin ayrı ayrı iktisadi işletme kabul edileceği tabiidir.

Örneğin; bir derneğe bağlı maden suyu işletmesi ile birlikte, özel poliklinik işletmesinin bulunması halinde bunların sermaye veya yönetiminin ayrı olup olmadığına bakılmaksızın, her biri için ayrı ayrı kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan, bir vakfa ait farklı illerde özel okul işletmelerinin bulunması halinde tüm okullar için tek bir iktisadi işletme üzerinden kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilebilecektir.

Aynı faaliyet alanında farklı işyerlerinde faaliyette bulunulması nedeniyle her bir işyerinin ayrı bir iktisadi işletme kabul edilerek tesis edilen mükellefiyet kayıtları, talep edilmesi halinde 1/1/2012 tarihinden itibaren terkin edilecek ve tek mükellefiyet kaydı açılacaktır.”

**13. “15.2. Vergi kesintisi oranına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki” başlıklı bölümün son paragrafına aşağıdaki cümle eklenmiş ve “15.3.1. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerine ilişkin olarak yapılan hakediş ödemeleri” ile “15.3.2.1. Kooperatiflere ait taşınmazların kiralanması karşılığında yapılan kira ödemeleri” başlıklı bölümlerde yer alan “1/1/2007” tarihi “3/2/2009”, “2006/11447” sayısı ise “2009/14594” olarak değiştirilmiştir.**

“3/2/2009 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 12/1/2009 tarih ve 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>10</sup> ile söz konusu kesinti oranları belirlenmiştir.”

**14. “15.3.3. Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler” başlıklı bölümde alt bölümler dahil başlıklar ve açıklamalarda yer alan “Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden” ifadesi “Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından”, “Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerin” ifadesi “Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarının” şeklinde değiştirilmiş ve “15.3.3. Her nevi tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler” başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.**

“Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faizlerin vergilendirilmesinde, 279 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde<sup>11</sup> yapılan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirlerden 2011/1854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişik 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 29/6/2011 tarihinden itibaren

- Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden %10,
- Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %7,
- Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden %3,
- Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.”

**15. “15.3.8. Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr paylarında vergi kesintisi” başlıklı bölümde yer alan “22/7/2006 tarih ve 2006/10731 sayılı” ifadesi “12/1/2009 tarih ve 2009/14594 sayılı” şeklinde**

değiştirilmiştir.

**16. “15.3.9.2. Portföyü Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören altın ve kıymetli madenlere dayalı yatırım fonları veya ortaklıklarının kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi” başlıklı bölümde yer alan paragrafın sonuna aşağıdaki cümle eklenmiştir.**

“Söz konusu kesinti oranı, 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile 2008 yılı kazançlarına da uygulanmak üzere sıfır olarak belirlenmiştir.”

**17. “15.3.9.3. Girişim sermayesi yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi”, “15.3.9.4. Gayrimenkul yatırım fonları veya ortaklıklarının istisna kazançları üzerinden yapılacak vergi kesintisi” başlıklı bölümlerde yer alan “2003/6577” sayılı “2009/14594” olarak değiştirilmiştir.**

**18. “15.4. Vergi kesintilerine ilişkin beyannamenin verilme yeri ve zamanı” başlıklı bölümünün üçüncü paragrafının sonuna aşağıdaki cümle eklenmiştir.**

“371 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılan belirlemeye göre muhtasar beyanname ertesi ayın başından yirmi üçüncü günü sonuna kadar verilebilecektir.”

**19. “15.6.2. Vergi kesintisi oranı” başlıklı bölümde yer alan “22/7/2006 tarih ve 2006/10731 sayılı” ifadesi “12/1/2009 tarih ve 2009/14594 sayılı” olarak değiştirilmiştir.**

**20. “15.6.6. Avans kâr payı dağıtımı” başlıklı bölüm aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.**

“Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımı yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edilen hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesintileşip, kârın nakden veya hesaba dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır.

Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır. Aynı husus, birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük olması halinde de geçerlidir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin, dağıtılabilecek avans kâr payı tutarlarını, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler, varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısı üzerinden hesaplamaları gerekmekte olup bu hesaplamaların yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır.”

**21. “30.2. Vergi kesintisi uygulamasına ilişkin Bakanlar Kuruluna verilen yetki” başlıklı bölümün son paragrafına aşağıdaki cümle eklenmiş ve “30.4.1. Birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan dar mükellef kurumlara yapılan hakediş ödemeleri”, “30.4.2. Serbest meslek kazançları” ile “30.4.3. Gayrimenkul sermaye iratları” başlıklı bölümlerde yer alan “1/1/2007” tarihi “3/2/2009” olarak, “2006/11447” sayılı ise “2009/14593” olarak değiştirilmiştir.**

“3/2/2009 tarihinden geçerli olmak üzere 12/1/2009 tarih ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı<sup>12</sup> ile söz konusu kesinti oranları belirlenmiştir.”

**22. “30.4.4. Menkul sermaye iratları” başlıklı bölümün üçüncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, dördüncü paragrafındaki “Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden” ifadesi “Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetler ve varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikalarından” şeklinde değiştirilmiş, beşinci paragrafı yürürlükten kaldırılmış ve dördüncü paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.**

“Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinde ise aynı Kanunun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları ile (1/1/2006 tarihinden önce ihraç edilen menkul kıymetlerden elde edilenler hariç) (7), (12) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları üzerinden %15 oranında kesinti yapılacağı hükmüne bağlanmıştır.”

“Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerden elde edilen faizlerin vergilendirilmesinde, 279 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamaların göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarından elde edilen gelirlerden 2011/1854 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile değişik 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 29/6/2011 tarihinden itibaren

- Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden %10,

- Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlere %7,
- Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlere %3,
- Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlere %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Öte yandan, her nevi alacak faizlerinden, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren

- Yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) %0,

- Bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizler üzerinden %1,

- Katılım bankaları tarafından ödenen kâr payları hariç olmak üzere, mal tedarikinden kaynaklanan vade farkları üzerinden %5,

- Diğerlerinden %10

oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Ayrıca, bankaların 5411 sayılı Bankacılık Kanunu uyarınca uygun görülen ikincil sermaye benzeri kredileri ile bankaların ve diğer kurumların bir akım veya varlık portföyüne dayalı olarak yurt dışında menkul kıymetleştirme yöntemiyle temin ettikleri kredileri için ödenecek faizler üzerinden yapılacak vergi kesintisi uygulamasında, bahse konu kredi temini işlemlerine yönelik sözleşmelerin Kararnamenin yürürlük tarihi olan 3/2/2009 tarihinden önce düzenlenmiş olması halinde ödenecek faiz tutarlarının, 2006/11447 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı dikkate alınmak üzere vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.”

**23. “30.4.5. Gayrimaddi hakların satış, devir ve temlik” ile “30.4.8. Sergi ve panayır kazançları” başlıklı bölümlerinde yer alan “1/1/2007” tarihi “3/2/2009”, “2006/11447” sayısı “2009/14593” olarak; “30.4.6. Dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf dar mükelleflere dağıtılan kâr payları” başlıklı bölümde yer alan “22/7/2006 tarih ve 2006/10731 sayılı” ifadesi “12/1/2009 tarih ve 2009/14593 sayılı” olarak, “30.4.7. Yurt dışı iştirak kazançları üzerinden dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr payları” ile “30.4.9. Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların menkul sermaye iradı sayılan kazançlarından ana merkeze aktarılan tutarlar” başlıklı bölümlerde yer alan “2006/10731” sayısı “2009/14593” olarak değiştirilmiştir.**

Tebliğ olunur.

<sup>1</sup> 21/6/2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>2</sup> 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> 1/8/2010 tarihli ve 27659 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>4</sup> 26/4/2011 tarihli ve 27916 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>5</sup> 21/3/2007 tarihli ve 26469 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>6</sup> 25/2/2011 tarihli ve 27857 1. Mükerrer sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>7</sup> 6/7/2004 tarihli ve 25514 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>8</sup> 12/3/2011 tarihli ve 27872 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>9</sup> 25/11/2008 tarihli ve 27065 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>10</sup> 3/2/2009 tarihli ve 27130 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>11</sup> 13/1/2011 tarihli ve 27814 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

<sup>12</sup> 3/2/2009 tarihli ve 27130 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.