

2017/1 Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ Yayınlandı

02.01.2017



Özet: Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair 11 No'lu Tebliğ 31 Aralık 2016 tarihli ve 29935 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Açıklamalar

31 Aralık 2016 tarihli ve 29935 sayılı (3. Mükerrer) Resmi Gazete'de Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 11) yayımlandı.

Tebliğ'de, 6728 sayılı Kanun ve 6745 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklere ve uygulanmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

11 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan vergisel düzenlemelerin özeti aşağıdaki gibidir.

1- Bölgesel Yönetim Merkezlerine Muafiyet

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

Bölgesel yönetim merkezleri;

- Ekonomi Bakanlığı'ndan 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.

Söz konusu şartların gerçekleşmesi halinde kurumların; 09 Ağustos 2016 tarihinden geçerli olmak üzere kurumlar vergisinden muaf tutulması sağlanmıştır.

Bölgesel yönetim merkezleri, Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğine göre, yabancı şirketin, diğer ülkelerdeki birimlerine yönelik olarak; yatırım ve yönetim stratejilerinin oluşturulması, 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.

11 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre;

-Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri, Türkiye'de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla, muafiyetten faydalanabileceklerdir.

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

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

-Muafiyetten yararlanan bölgesel yönetim merkezlerinin giderlerinin, Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınmasının mümkün olmadığı açıklanmıştır.

2- Sat-Kirala-Geri Al İşlemine veya Kira Sertifikası İhracına Konu Edilen Taşınmazların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna

2.a. Sat-Kirala-Geri Al İşlemine veya Kira Sertifikası İhracına Konu Edilen Taşınmazların Üçüncü Kişilere Satışında 2 Yıllık Sürenin Tespiti

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **İstisnalar** başlıklı 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yapılan düzenleme ile kurumların kira sertifikası ihracına veya sat-kirala-geri al işlemlerine konu edilen taşınmazlarının satışından doğan kazançlarına ilişkin istisna hükmü yeniden düzenlenmiş ve sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazların üçüncü kişilere satışında 2 yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların sat-kirala-geri al işlemi dolayısıyla finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu sürelerin de dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

11 No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne göre 2 yıllık sürenin tespiti;

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

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

2.b. Sat-Kirala-Geri Al İşlemlerinden Doğan Kazançlarda İstisna

6728 sayılı Kanun'un 56'ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun İstisnalar başlıklı 5'inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (j) bendiyle, her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım

bankalarına satışından doğan kazançlar ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Bu istisna 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 uygulamasına her türlü taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilecektir.

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

- Kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanağına ve

- Sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.

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

-Bu varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir.

Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kiracılarca varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.

Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak 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 zıyaı cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır.

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

- Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi:

Fon hesabına alınan kazanç tutarı kiracı tarafından sadece, gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir.

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

- İstisna uygulamasında başlangıç tarihi:

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 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 taşınmazlarını sat-kirala-geri al işlemine konu etmiş olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu işlemlerden doğan satış kazançlarını, satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar özel fon hesabına almış olmaları kaydıyla anılan tarihten itibaren bu istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır.

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

2.c. Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Her Türlü Varlık ve Hakların Satışından Doğan Kazançlarda İstisna Uygulaması

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

Bu Tebliğ ile yapılan düzenlemeye ilişkin olarak 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne "5.16. Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna uygulaması" başlıklı yeni bir bölüm eklenerek, söz konusu istisna uygulamasına açıklık getirilmiştir.

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 şirketleriyararlanabilecektir.

3- Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna'ya İlişkin Düzenlemeler

6728 sayılı Kanun'un 57'nci maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna** başlıklı 5/B maddesinin;

- İkinci fıkrasının (c) bendinde yer alan "İstisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış hâlindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi" hükmü

- Üçüncü fıkrasında yer alan "Her bir mükellef tarafından yararlanılabilecek istisna tutarı; değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 50'sini, bu madde kapsamında yararlanılabilecek toplam istisna tutarı ise değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 100'ünü aşamaz." hükmü yürürlükten kaldırılmıştır.

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

6728 sayılı Kanun ile yapılan ilgili düzenlemeler sonrasında bu Tebliğ ile 1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "5.14.3.4. Değerleme raporu düzenlenmesi" başlıklı alt bölümü başlığıyla birlikte Tebliğ metninden çıkarılmış ve "5.14.4. İstisna uygulaması" başlıklı bölümü yapılan düzenlemeye uygun olarak değiştirilmiştir.

4- Ar-Ge İndirimi Uygulamasının Kurumlar Vergisi Kanunu'ndan Kaldırılması

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

6728 sayılı Kanun'un 60'ıncı maddesiyle, 5746 sayılı Kanun'a 3/A maddesi eklenmiştir.

Buna göre, 9/8/2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanun'un 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurulara 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 Kanunu'nun 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanun'la değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden yararlanılacaktır.

5-Yurt Dışı Kişi ve Kurumlara Verilen İndirim Kapsamındaki Hizmetler

6728 sayılı Kanun'un 58'nci maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **Diğer indirimler** başlıklı 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinin birinci paragrafında yer alan "çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti" ibaresi "*çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim*" şeklinde değiştirilmiştir.

Buna göre; Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan bu hizmetler dolayısıyla oluşan kazançların %50'si kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılabilecektir.

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlere ilişkin "10.5.1. İndirim kapsamındaki hizmetler" başlıklı alt bölümü yapılan düzenlemeye uygun olarak 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 indirimin uygulanmasında mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler aşağıdaki gibidir;

- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,

- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.

6-Yatırıma Katkı Tutarında Endeksleme

11 No'lu Kurumlar Vergisi Tebliği ile 1 seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "32.2.10. Teşvik belgeli yatırımların devri" başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere "32.2.11. Yatırıma katkı tutarında endeksleme" bölümü eklenmiştir.

Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı (yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısımdan sonra kalan yatırıma katkı tutarı), yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Söz konusu Tebliğ bültenimiz ekinde yer almaktadır.

Ek- [Kurumlar Vergisi Genel Tebliği \(Seri No:1\)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ \(Seri No: 11\)](#)

Saygılarımızla,

Bize Ulařın

Vergi Hizmetleri

Yetkin Yeminli Mali Mũřavirlik A.ř.

KPMG İstanbul Ofis

Kavacık, Rũzgarlı Bahçe Mahallesi

Kavak Sokak, No; 29

Beykoz 34805 İstanbul

Tel. +90 (216) 681 91 00

Fax. +90 (216) 681 91 91

KPMG Ankara Ofis

Paragon Tower

Kızılırmak Mah.

Ufuk Üniversitesi Cad. No: 8

Çukurambar, Ankara

Tel :+90 (312) 491 72 31

Fax : +90 (312) 491 71 31

KPMG İzmir Ofis

Heris Tower, Akdeniz Mah.Şehit

Fethi Bey Cad. No:55 Kat:21 D:34

Alsancak-Konak / İZMİR

Tel : +90 (232) 464 20 45

Fax : +90 (232) 464 21 45



Bu dokümanda yer alan bilgiler genel içeriklidir ve herhangi bir gerçek veya tüzel kişinin özel durumuna hitap etmemektedir. Doğru ve zamanında bilgi sağlamak için çalışmamıza rağmen, bilginin alındığı tarihte doğru olduğu veya gelecekte olmaya devam edeceği garantisizdir. Hiç kimse özel durumuna uygun bir uzman görüşü almaksızın, bu dokümanda yer alan bilgilere dayanarak hareket etmemelidir.

© 2017 Yetkin Yeminli Mali Mũřavirlik A.ř., bir İsviçre kuruluşu olan KPMG International Cooperative'e bağı bağımsız üye firmalardan oluşan KPMG ağıının üyesi bir Türk şirkettir. Tüm hakları saklıdır.

KPMG adı ve KPMG logosu KPMG International Cooperative'in tescilli ticari markalarıdır.