

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 09.08.2016
Sirküler No : 2016/054

6728 SAYILI KANUNLA KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

6728 Sayılı “[Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun](#)” (Kanun) ile, Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yapılan değişiklikler aşağıda açıklanmıştır.

Yapılan değişikliklerin tamamı Kanunun yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

1) BÖLGESEL YÖNETİM MERKEZLERİNE KURUMLAR VERGİSİ MUAFİYETİ GETİRİLMİŞTİR:

Kanunun 55 inci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına (ö) bendi eklenmek suretiyle, 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 ayrılmaması kaydıyla, Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerine kurumlar vergisi muafiyeti getirilmiştir. Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun, bölgesel yönetim merkezinin yönetimi altında bulunması muafiyet hükmünün uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

BDO Yayıncılık A.Ş.

Eski Büyükdere Cad. No.14
Park Plaza Kat:4
34398 Maslak/İstanbul
Turkey

Tel: +90 212 365 62 00
Fax: +90 212 365 62 02
e-mail: bdo@bdo.com.tr
www.bdo.com.tr

Garantisi ile sınırlı bir Birleşik Krallık şirketi olan BDO International Limited’in üyesi ve bir Türk anonim şirketi olan BDO Yayıncılık A.Ş., bağımsız üye kuruluşlardan oluşan BDO ağıının bir parçasını teşkil etmektedir.

BDO International global ağıının toplam gelirleri 2015 yılında 7,3 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 150’den fazla ülkede bulunan 1.408 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 64.000 kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayını, geniş anlamda görüşleri içermekte olup, genel bir yol gösterici olarak değerlendirilmelidir. Özel durumlarla ilgili olarak, mesleki görüş ve yardım almadan, bu yayına dayanarak uygulamalarda bulunulmamalıdır. Bu konuların kendi özel durumunuza ilişkin etkilerini görüşmek için BDO Yayıncılık A.Ş. ile temas kurabilirsiniz. Bu yayındaki bilgilere dayanarak belli eylemlerde bulunmak veya bulunmamak nedeniyle doğabilecek zararlar nedeniyle, BDO Yayıncılık A.Ş. ve ortakları, çalışanları ile yazarları herhangi bir yükümlülük veya sorumluluk kabul etmemektedirler.

2) SAT, KİRALA VE GERİ AL UYGULAMASINDA SİSTEM DEĞİŞTİRİLMİŞTİR:

Kanunun 56 ncı maddesiyle yapılan değişikliklerle, sat- kira- geri al uygulamasında çok önemli değişiklikler yapılmıştır. Bu konu önemine binaen ayrı bir Sirkülere konu edilmiş olup, aşağıda yapılan değişiklikler özetle belirtilmiştir:

- Sat-kirala-geri al işlemleri ile varlık kiralama işlemleri Kurumlar Vergisi Kanununun taşınmaz ve iştirak hisseleri satışında istisnayı düzenleyen genel hüküm olan 5/1-e maddesi kapsamında çıkarılarak (j) ve (k) bentleri olarak ayrı bentlerde düzenlenmiştir. Bu değişiklik, sat-kirala-geri al işlemleri ile varlık kiralama işlemlerine ilişkin istisnanın şartlarını genel uygulamadan farklılaştırma olanağı vermiştir. Örneğin taşınmaz ticareti ve kiralama ile uğraşan şirketlerin bu amaçla ellerinde bulundurdıkları taşınmazlar için de satıp geri kiralama kapsamında istisnadan yararlanma imkânı doğmuştur. Ayrıca istisna kazanca ilişkin fonun oluşumu ve kullanımı ile ilgili genel uygulamadan farklı değişik hükümler getirilmiştir.
- 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 veya 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kiracı ya da kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, iki yıllık aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu sürelerin de dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.
- Sat-kirala-geri al işlemindeki istisnanın kapsamına taşınır varlıklar da dâhil edilmiştir.
- Sat-kirala-geri al işleminde amortismanın işleme esas alınan (güncel) değer olması uygulamasına son verilmiştir. Varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacak, kalan kısım fona mahsup edilecektir. Böylece bir finansman modeli olan sat- kirala-geri al uygulamasının mahiyetini aşan vergi avantajı sağlamanın önüne geçilmiştir.

3) SINAI MÜLKİYET HAKLARINDA KAZANÇ İSTİSNASINA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER:

Kanunun 57 inci maddesi ile sınai mülkiyet haklarında kazanç istisnası uygulamasında yaşanan sorunları gidermek, gerek mükellefler gerekse vergi idaresi açısından kolay ve uygulanabilir bir sistem oluşturmak ve böylece istisna uygulamasından beklenen hedeflere ulaşılmasını sağlamak amacıyla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5/B maddesinde aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır:

- 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi yürürlükten kaldırılmıştır. Bu bent, istisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış hâlindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesini düzenlemekteydi.
- 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinin üçüncü fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

Eski Şekil	Yeni Şekil
İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir. 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. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir.	İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir.

- 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinin yedinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

Eski Şekil	Yeni Şekil
Birinci, üçüncü ve beşinci fıkralarda yer alan % 50 oranını ayrı ayrı ya da birlikte sifıra kadar indirmeye, % 100'e kadar artırmaya, bu oranları sektörler ile birinci fıkra da yer alan gelir, kazanç ve iratlar itibarıyla ya da patent veya faydalı model belgesine göre farklılaştırmaya, üçüncü fıkra da yer alan % 100 oranını % 200'e kadar artırmaya, tekrar kanuni seviyesine indirmeye, beşinci fıkra da yer alan süreyi 1 yıla kadar indirmeye, tekrar kanuni seviyesine kadar çıkarmaya Bakanlar Kurulu; ikinci fıkranın (c) bendinde yer alan değerlendirme raporunun şekil, içerik, hazırlanması ile üçüncü fıkra da yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye ve bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.	Birinci ve beşinci fıkralarda yer alan %50 oranını ayrı ayrı ya da birlikte sifıra kadar indirmeye, %100'e kadar artırmaya, bu oranları sektörler ile birinci fıkra da yer alan gelir, kazanç ve iratlar itibarıyla ya da patent veya faydalı model belgesine göre farklılaştırmaya, tekrar kanuni seviyesine indirmeye, beşinci fıkra da yer alan süreyi bir yıla kadar indirmeye, tekrar kanuni seviyesine kadar çıkarmaya Bakanlar Kurulu; üçüncü fıkra da yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye ve bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

Diğer taraftan, Kanunun geçici 1/c maddesi gereğince, 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinde bu Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlük tarihinden önce, anılan madde kapsamında değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığına başvuran mükelleflerin bu başvurularına ilişkin patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları hakkında, 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinin bu Kanunla yapılan değişiklik sonrası hükümler uygulanacaktır.

4) YURT DIŞINA VERİLEN HİZMETLERDE %50 KAZANÇ İSTİSNASINDAN YARARLANACAK HİZMETLERİN KAPSAMI GENİŞLETİLMİŞTİR:

Kanunun 58/b-1 maddesi ile KVK'nun 10 uncu maddesinin "ğ" bendinde yapılan değişikliklerle "*ürün testi, sertifikasyon, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri*" de indirim kapsamına dahil edilmiştir.

5) TRANSFER FİYATLANDIRMASINA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER:

Kanunun 59 uncu maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "*Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı*" başlıklı 13 maddesinde yapılan değişikliklerle, mevcut hükümlerin uygulanmasında karşılaşılan sorunların

giderilmesi ve genel olarak transfer fiyatlandırmasına ilişkin uluslararası düzenlemeler ve uygulamalar ile uyum sağlanması amaçlanmaktadır.

Yapılan değişiklikler özetle şunlardır:

- 5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin ikinci fıkrasına “*İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluşturduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.*” cümleleri eklenmiştir. Böylelikle, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluşturduğu durumlarda, örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirme yapılabilmesi için, en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranacaktır. İlişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikkate alınması gerekmektedir. Ayrıca ortaklık ilişkisi olmaksızın doğrudan veya dolaylı olarak oy veya kâr payı hakkının bu oranın üzerinde olması halinde de tarafların ilişkili kişi sayılacağı hususuna açıklık getirilmektedir. Diğer taraftan, ortaklık ilişkisi olup olmadığına veya ortaklık oranına bakılmaksızın, kurumların idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu kişiler, ilişkili kişi sayılmaya ve bu kişilerle yapılan mal veya hizmet alımı ya da satımı, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı kapsamında değerlendirilmeye devam edilecektir.

- 5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin dördüncü fıkrasının (ç) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu bentten sonra gelmek üzere (d) bendi eklenmiştir:

Eski Şekil	Yeni Şekil
ç) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemlerin mahiyetine uygun olarak kendi belirleyeceği diğer yöntemleri kullanabilir.	ç) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.

“d) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir.”

Bu değişikliklerle, transfer fiyatlandırmasında kullanılacak yöntemlere ilişkin güncelleme yapılmaktadır. Kanunun 1/1/2007 tarihinde yürürlüğe giren transfer fiyatlandırmasına ilişkin madde hükmünde yer alan emsallere uygunluk ilkesinin tespitinde önerilen yöntemler, OECD’nin “*Uluslararası Şirketler ve Vergi İdareleri İçin Transfer Fiyatlandırması Rehberi*” esas alınarak belirlenmişti. OECD tarafından 2010 yılında revize edilen söz konusu Rehberde, işlemsel kâr yöntemleri ile geleneksel yöntemler arasındaki hiyerarşinin kaldırılması nedeniyle maddenin dördüncü fıkrasında değişiklik yapılmıştır.

- 5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin beşinci fıkrasına “Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez.” cümleleri eklenmiştir. Böylece, mükellefe anlaşma kapsamında Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanma imkânı verilerek, anlaşma hükümlerinin vergi ziyayı cezası ödenmeden zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de uygulanması ve anlaşmanın getirdiği hukuki belirliliğin geçmişi de tatbik edilmesi sağlanacaktır.
- 5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin yedinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiş ve mevcut sekizinci fıkra buna göre teselsül ettirilmiştir:

“(8) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyayı cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.”
- 5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin mevcut sekizinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir:

Eski Şekil	Yeni Şekil
(8) Transfer fiyatlandırması ile ilgili usûller Bakanlar Kurulunca belirlenir.	(9) Bakanlar Kurulu; ikinci fıkroda yer alan oranları, gerçek kişiler, kurumlar, doğrudan veya dolaylı ortaklar itibarıyla ya da ortaklık payının edinim şekline göre topluca veya ayrı ayrı %1’e kadar indirmeye, %25’e kadar çıkarmaya, oran şartını kaldırmaya; beşinci fıkroda yer alan süreyi beş yıla kadar artırmaya, belgelendirme yükümlülükleri ve bu yükümlülükler kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurt dışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılmasına ilişkin usullerle transfer fiyatlandırması ile ilgili diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Saygılarımızla.