

DENET VERGİ SİRKÜLER



Sirküler Tarihi : 06.12.2017
Sirküler No : 2017/089

7061 SAYILI KANUN (SON TORBA KANUN) İLE KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

05.12.2017 tarih ve 2017/134 sayılı Duyurumuzda belirttiğimiz üzere, [7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun](#) (ilerleyen kısımlarda “**Torba Kanun** yahut **7061 Sayılı Kanun**” olarak anılacaktır) 05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Anılan Kanun ile vergi kanunlarımızda bir takım değişiklikler yapılmıştır.

Söz konusu değişikliklerden, Kurumlar Vergisi Kanununu (ilerleyen kısımlarda “**KVK**” olarak anılacaktır) ilgilendirenler, bu Sirkülerimizin konusunu oluşturmaktadır.

1. 2018, 2019 VE 2020 YILLARI İÇİN KURUMLAR VERGİSİ ORANI % 22 OLARAK UYGULANACAKTIR:

Genel kurumlar vergisi oranı % 20’dir. Ancak, 7061 sayılı Kanun ile KVK’ya eklenen geçici 10’uncu madde uyarınca, % 20 olan kurumlar vergisi oranı, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yönünden, **2018, 2019 ve 2020 yıllarında, % 22** olarak uygulanacaktır.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ise 2018, 2019 ve 2020 yıllarında **başlayan** hesap dönemleri için % 22 oranı uygulanacaktır. % 22 oranı, 2018 yılının birinci geçici vergi döneminden itibaren uygulanmaya başlanacaktır.

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 2017 yılında 8,1 milyar ABD Doları olarak gerçekleşmiştir. BDO, 160’den fazla ülkede bulunan 1.500 ofiste faaliyet göstermekte olup, bu ofislerde denetim ve danışmanlık hizmetleri veren ortaklar dahil dünya çapında 74.000’nin üzerinde kişi çalışmaktadır.

Dikkat ve titizlikle hazırlanan bu yayın, 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.

Bakanlar Kuruluna söz konusu % 22 oranını % 20'ye kadar indirme konusunda yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu anılan yetkisini kullanmadığı takdirde, % 22 oranı geçerli olacaktır. Başka bir ifade ile % 22 oranının uygulanmaya başlaması için Bakanlar Kurulu'nun herhangi bir karar almasına gerek bulunmamaktadır.

2. TAŞINMAZLARIN SATIŞLARINA İLİŞKİN İSTİSNA KAZANÇ ORANI % 50'YE İNDİRİLMİŞTİR :

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar¹ ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna hükümleri düzenlenmektedir. Maddede sayılan şartların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnayı.

Ancak, 7061 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle birlikte taşınmaz satış kazançlarında uygulanan istisna oranı % 75'ten, % 50'ye düşürülmüştür. Diğer kıymetler için % 75 oranı geçerliliğini korumaktadır.

Düzenlemenin yürürlük tarihi, 7061 sayılı Kanunun yayımlandığı tarih olan 05.12.2017'dir. Buna göre, 05.12.2017 tarihinden itibaren yapılan ve gerekli şartları da sağlayan taşınmaz satışlarından elde edilen kazançların % 50'si, kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

3. KVK'NIN 5/1-F MADDESİNDE DÜZENLENEN İSTİSNA HÜKÜMLERİ FİNANSAL KİRALAMA VE FİNANSMAN ŞİRKETLERİNİ KAPSAYACAK ŞEKİLDE GENİŞLETİLMİŞTİR:

KVK'nın 5/1-f maddesi uyarınca, bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların bu şekilde elde ettikleri söz konusu kıymetlerin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisnadır.

7061 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, KVK'nın 5/1-f maddesi uyarınca bankalara tanınan bazı istisna hükümleri finansal kiralama ve finansman şirketlerini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Anılan düzenleme, 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girecektir. Buna göre, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, 2018 yılının başından itibaren bu borçlara karşılık finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı vergiden istisna olacaktır. Ayrıca, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin belirtilen şekilde elde ettiği kıymetlerden taşınmazların satışından elde edilen kazancın % 50'si diğerler varlıkların satışından elde edilen kazancın % 75'si kurumlar vergisinden istisna

¹ Arazi, tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler, taşınmaz tanımına girmektedir (1 seri no.lu KV Genel Tebliği'nin 5.6.2.2.1 "Taşınmazlar" başlıklı bölümü).

olacaktır. Belirtilen istisnaya, 6361 sayılı Kanun² kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhildir.

Diğer taraftan, 7061 sayılı Kanunla yapılan diğer düzenlemeyle, bankaların kanunda belirtilen şekilde devraldığı taşınmazların satışından elde kazançla ilişkin istisna oranı % 75'ten, % 50'ye düşürülmüştür. Diğer kıymetler için % 75 oranı geçerliliğini korumaktadır. Söz konusu düzenleme 05.12.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

4. KOOPERATİFLERE TANINAN MUAFİYET HÜKÜMLERİNDE DEĞİŞİKLİK YAPILMIŞTIR:

KVK'nın 4'üncü maddesi uyarınca, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, maddede belirtilen şartları sağlayan kooperatiflerin kazançları kurumlar vergisinden muaftır. Belirtilen şartlardan bir tanesi **sadece ortaklarla iş görülmesidir**. Ancak, kooperatifler ortak dışı işlem yaptıkları takdirde muafiyetlerini kaybetmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak vergiye tabi tutulmaktadırlar. Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek, her bir hisse için bir iş yeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmamaktadır.

7061 sayılı Kanunla kooperatiflerde ortak dışı işlemlerden ne anlaşılması gerektiğine dair düzenleme yapılmıştır. Yapılan düzenlemeye göre, kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemlerdir. Kooperatiflerin, faaliyetlerinin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanı tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri **ortak dışı işlem sayılmaz**.

Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilmektedir. Anılan söz konusu iktisadi işletme kurumlar vergisine tabidir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının ise kooperatiflere tanınan muafiyete etkisi yoktur.

Ayrıca, ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasları belirlemesi için Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Kooperatiflere tanınan muafiyet hükümlerine ilişkin söz konusu değişiklikler, 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girecektir.

² 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring Ve Finansman Şirketleri Kanunu 13.12.2012 tarih ve 28496 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

Diğer taraftan, kooperatiflerin muafiyetine ilişkin getirilen yeni düzenleme çerçevesinde, kooperatiflerin ortak içi işlemleri nedeniyle kurumlar vergisi hesaplanması ve ödenmesi gerekmeyeceğinden KVK'nın 5/1-i maddesinde düzenlenen risturn istisnasıyla ilgili olarak üretim ve kredi kooperatiflerine ilişkin düzenleme gereksiz hale gelmektedir. Dolayısıyla, 01.01.2018 tarihinden itibaren, kooperatiflere ilişkin risturn istisnası hükümleri mevcut düzenlemeden çıkarılmaktadır. Ancak, tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi, gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlara ilişkin istisna uygulamasına devam edilecektir.

5. 2018 YILINDA YAPILACAK İMALAT SANAYİİNE YÖNELİK YATIRIMLARA İLAVE TEŞVİK SAĞLANMASI İÇİN BAKANLAR KURULUNA YETKİ VERİLMİŞTİR:

KVK'nın "*İndirimli Kurumlar Vergisi*" başlıklı 32/A maddesinin ikinci fıkrasının b ve c bentleri uyarınca Bakanlar Kurulu; her bir il grubu, stratejik yatırımlar veya maddenin (a) bendinde belirtilen yerler için yatırıma katkı oranını % 55'i, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'i geçmemek üzere belirlemeye, kurumlar vergisi oranını % 90'a kadar indirimli uygulamaya ve yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini geçmemek üzere uygulamaya yetkilidir.

6770 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununa eklenen geçici 9'uncu maddesinde, 2017 takvim yılında gerçekleştirilen imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamaları için yukarıda belirtilen "%55", "%65" ve "%90" şeklinde yer alan kanuni oranların sırasıyla "%70", "%80" ve "%100" şeklinde ve "%50" şeklinde yer alan kanuni oranın ise "%100" şeklinde uygulanacağı hüküm altına alınmıştı. Buna göre, Bakanlar Kuruluna 2017 yılında imalat sanayine yapılan yatırımlara ilave teşvik sağlanması için yetki verilmişti. Bakanlar Kurulu kendisine tanınan yetkiyi kullanarak, yayımlamış olduğu 2017/9917 sayılı Kararnameyle, imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 2017 yılında yatırım harcamaları için bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirim desteği uygulanacak yatırıma katkı oranlarının her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmesi, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimini tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olarak uygulanması konularında karar almıştır.

7061 sayılı Kanun ile KVK'nın geçici 9'uncu maddesinde yapılan değişiklikle 2018 yılında yapılacak imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamalar için de ilave teşvik sağlanması konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir.

Görüşümüz, Bakanlar Kurulunca Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karar'da yapılacak bir değişiklik ile 2018 yılında gerçekleştirilecek imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamaları içinde, 2017 yılı yatırımları için sağlanan ilave teşviklerin getirileceğidir.

6. Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerinin Ayıracakları Özel Karşılıkların Tamamı Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilebilecektir:

Bilindiği üzere, bankalar tarafından 5411 sayılı Bankacılık Kanuna göre ayrılan özel karşılıklar, kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılmaktadır. Ancak, ayrılan genel karşılıkların vergiye tabi kazançtan indirimi mümkün değildir. Anılan düzenleme sadece bankalar için geçerlidir.

Diğer taraftan, 7061 sayılı Kanunla, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun 16'ncı maddesine eklenen ikinci fıkra uyarınca, finansal kiralama ve finansman şirketlerinin ayıracakları **özel karşılıkların** tamamının, ayrıldıkları yılda kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesine olanak sağlanmıştır. Söz konusu düzenleme 01.01.2019 tarihinde itibaren yürürlüğe girecektir. Buna göre, finansal kiralama ve finansman şirketlerinin 2019 yılı başından itibaren ayıracakları özel karşılıklar, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Saygılarımızla.