

# DENET VERGİ DUYURU



Duyuru Tarihi : 01.02.2018  
Duyuru No : 2018/013  
Yayımlandığı Yer : LEBİB YALKIN DERGİSİ  
Şubat 2018 Sayı : 170

Mehmet Emek KURT  
Yeminli Mali Müşavir

[emek.kurt@bdo.com.tr](mailto:emek.kurt@bdo.com.tr)

**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](mailto:bdo@bdo.com.tr)  
[www.bdo.com.tr](http://www.bdo.com.tr)

## SON TORBA KANUN (7061 SAYILI KANUN) İLE GELİR, KURUMLAR VE KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNLARINDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

### ÖZET:

Son Torba Kanun ile vergi kanunlarında bazı değişiklikler yapılmıştır. Buna göre, % 20 olan kurumlar vergisi oranı, tüm kurumlar vergisi mükellefleri yönünden 2018, 2019 ve 2020 yıllarında % 22 oranında uygulanacaktır. Taşınmaz satışlarına ilişkin kurumlar vergisi istisna oranı % 75'ten, % 50'ye düşürülmüştür. 2018 yılında yapılacak imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamalar içinde ilave teşvik sağlanması konusunda Bakanlar Kuruluna yetki verilmiştir. Anılan teşvik belgeleri kapsamında 2018 yılında yapılacak bina - inşaat harcamalarına ilişkin olarak yüklenilen, ancak indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, yatırımcıya ilave edilecektir. Kira gelirlerine uygulanan % 25 oranındaki götürü gider, % 15'e düşürülmüştür.

**Anahtar Kelimeler:** Torba Kanun, Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, KDV, Değişiklikler

*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.*

## 1. GİRİŞ:

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 yayımlanarak, yürürlüğe girmiştir. Yürürlük ve yürütme maddeleri de dâhil olmaz üzere 124 maddeden oluşan Torba Kanun ile vergi kanunlarında değişiklikler yapılmıştır.

Bu çalışmamızda, Torba Kanun ile Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunlarında yapılmış olan değişiklikler irdelenmiştir.

## 2. KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:

### 2.1.2018, 2019 ve 2020 Yılları İçin Kurumlar Vergisi Oranı % 22 Olarak Uygulanacaktır:

Bilindiği üzere, genel kurumlar vergisi oranı % 20’dir. Ancak, 7061 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununa (ilerleyen kısımlarda **“KVK”** olarak anılacaktır) eklenen geçici 10’uncu madde uyarınca, % 20 olan kurumlar vergisi oranı, **tüm kurumlar vergisi mükellefleri yönünden 2018, 2019 ve 2020 yıllarında % 22** oranında uygulanacaktır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ise 2018, 2019 ve 2020 yıllarında **başlayan** hesap dönemleri için kurumlar vergisi % 22 oranında uygulanacaktır.

% 22 oranı, 2018 yılının birinci geçici vergi döneminden itibaren uygulanmaya başlanacaktır.

Diğer taraftan, getirilen düzenleme ile Bakanlar Kuruluna söz konusu % 22 oranını % 20’ye kadar indirme konusunda yetki verilmiştir. Bakanlar Kurulu anılan yetkisini kullanmazsa, 2018, 2019 ve 2020 yılları için kurumlar vergisi % 22 oranında uygulanacaktır.

## **2.2. Taşınmazların Satışında Uygulanan İstisna Kazanç Oranı % 50'ye İndirilmiştir:**

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar<sup>1</sup> ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna hükümleri düzenlenmektedir. Maddede sayılan ilgili 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 kazançları için uygulanan istisna oranı % 75'ten, % 50'ye düşürülmüştür. Diğer kıymetler için % 75 oranı geçerliliğini korumaktadır.

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

## **2.3. KVK'nın 5/1-f Maddesinde Bankalar İçin Düzenlenen İstisna Hükümleri Finansal Kiralama Ve Finansman Şirketlerini De Kapsayacak Şekilde Genişletilmiştir:**

KVK'nın 5/1-f maddesi uyarınca, bankalara borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna (TMSF) 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, söz konusu istisna hükümleri finansal kiralama ve finansman şirketlerini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir.

---

<sup>1</sup> 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).

Buna göre 01.01.2018 tarihinden itibaren, 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, 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 olacaktır. Belirtilen istisnaya, 6361 sayılı Kanun<sup>2</sup> 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 bir düzenlemeyle, bankaların kanunda belirtilen şekilde devraldığı taşınmazların satışından elde ettikleri kazançla ilişkin istisna oranı % 75'ten, % 50'ye düşürülmüştür. Diğer kıymetler için % 75 oranı geçerliliğini korumaktadır. Düzenleme 05.12.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

#### 2.4.Kooperatiflere Tanınan Muafiyet Hükümlerinde Değişiklik Yapılmıştır:

KVK'nın 4'üncü maddesi uyarınca, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, maddede belirtilen şartları sağlayan kooperatiflerin kazançları kurumlar vergisinden muaftır. Belirtilen şartlardan önemli bir tanesi ise **sadece ortaklarla iş görülmesidir**. Zira, 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. Buna göre, kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "**ortak dışı**" işlem sayılmaktadır. Kooperatiflerin, faaliyetlerinin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortisman 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 sayılmayacaktır**.

Diğer taraftan, kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilmektedir. Anılan söz

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

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.

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

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, ortakların kişisel ve ailevi ile gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlara ilişkin istisna uygulamasına devam edilecektir.

## **2.5.2018 Yılında Yapılacak İmalat Sanayiine Yönelik Yatırımlara İlave Teşvik Sağlanması İçin Bakanlar Kuruluna Yetki Verilmiştir:**

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 oranının % 55'ini, yatırım tutarı 50 milyon Türk Lirasını aşan büyük ölçekli yatırımlarda ise % 65'ini 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 oranlar sırasıyla "%70", "%80" ve "%100" şeklinde ve "%50" şeklinde yer alan kanuni oran ise "%100" şeklinde uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Buna göre, Bakanlar Kuruluna 2017 yılında imalat sanayine yapılan yatırımlara ilave teşvik sağlanması için yetki verilmiştir.

Bakanlar Kurulu söz konusu yetkisini 2017/9917 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında Karar<sup>3</sup> ile kullanmıştır. Bu kapsamda, Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara geçici 8'inci madde eklenmişti. Böylelikle, imalat sanayiine yönelik (US-97 Kodu: 15-37) düzenlenen yatırım teşvik belgeleri kapsamında, 2017 yılında yatırım

<sup>3</sup> 22.02.2017 tarih ve 29987 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

harcamaları için bölgesel, büyük ölçekli ve stratejik teşvik uygulamaları kapsamında vergi indirimi desteği uygulanacak yatırıma katkı oranları her bir bölgede geçerli olan yatırıma katkı oranına 15 puan ilave edilmek suretiyle, kurumlar vergisi veya gelir vergisi indirimi tüm bölgelerde yüzde yüz oranında ve yatırıma katkı tutarının yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına uygulanacak oranı yüzde yüz olmak üzere uygulanır.

7061 sayılı Kanun ile KVK'nın geçici 9'uncu maddesinde yapılan değişiklikle 2018 yılında yapılacak imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamalar içinde 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.

## **2.6.Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerinin Ayıracakları Özel Karşılıkların Tamamı Kurumlar Vergisi Matrahından İndirilebilecektir:**

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 alınacaktır.

### 3. GELİR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:

#### 3.1. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Uygulanan % 25 Oranındaki Götürü Gider, % 15'e Düşürülmüştür:

Gelir Vergisi Kanununun (ilerleyen kısımlarda “GVK” olarak anılacaktır) gayrimenkul sermaye iratlarına konu indirilecek giderlerin düzenlendiği 74’üncü maddesi uyarınca, mükellefler elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarını tespit ederken, gerçek gider usulünü uygulayabildikleri gibi dilerlerse gibi götürü gider usulünü de seçebilirler. Buna göre, mükellefler (hakları kiraya verenler hariç) diledikleri takdirde GVK’nın 74’üncü maddesinde belirtilen giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından %25’ini götürü olarak indirebiliyorlardı. Ancak, götürü gider usulünü kabul edenler iki yıl geçmedikçe bu usulden vazgeçememektedir.

Torba Kanun ile yapılan düzenleme uyarınca, % 25 olarak uygulanan götürü gider oranı, % 15’e düşürülmüştür. Düzenlemenin gerekçesinde, mükelleflerin gerçek gider yöntemini daha fazla benimsemesinin özendirilerek, belge düzeninin yerleşmesinin teşvik edildiği ve kayıtlı ekonomiye geçişin hızlanmasının amaçlandığı ifade edilmektedir.

Getirilen düzenleme, 01.01.2017 tarihinden itibaren elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarına da uygulanmak üzere 05.12.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir. Buna göre, 2017 yılı gayrimenkul sermaye iratlarını tespit ederken götürü gider uygulamasını seçen mükellefler, götürü gider oranını % 15 olarak dikkate almalıdır.

#### 3.2. 2017 Yılı İçin Getirilen İlave Asgari Geçim İndirimi:

Hizmet erbabının ücretleri, Gelir Vergisi Kanunu’nun 103’üncü maddesindeki tarife nedeniyle, 2017 yılı Eylül, Ekim, Kasım ve Aralık aylarında net 1.404,06 TL’nin altına düşerse, ücretlerinde meydana gelen azalışı telafi etmek amacıyla 7061 sayılı Kanun ile GVK’ya geçici 87’nci madde ilave edilmiştir. Yapılan düzenleme uyarınca, 2017 yılı Eylül, Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ilişkin net ücretleri 1.404,06 TL’nin altına düşen hizmet erbabının ücretleri ilave asgari geçim indirimi ile 1.404,06 TL’ye tamamlanacaktır.

Ayrıca, anılan düzenlemenin uygulanmasına ilişkin olarak Maliye Bakanlığınca 299 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği (R.G. 06.12.2017 - 30262) yayımlamıştır.

Yapılan düzenlemeler özetle şu şekildedir:

- GVK'nın 103'üncü maddesinde yazılı tarife nedeniyle 2017 yılı Eylül, Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ilişkin net ücretleri 1.404,06 TL'nin altına düşen hizmet erbabının ücretleri ilave asgari geçim indirimi ile 1.404,06 TL'ye tamamlanacaktır.
- Net ücret, yasal kesintiler sonrası ücret tutarına asgari geçim indiriminin ilavesi sonucu oluşan ücreti ifade etmektedir.
- Gelir vergisi tarifesi nedeniyle ücretlerinde düşüş olsa dahi net ücretleri 1.404,06 TL'nin altına düşmeyenler bu uygulamadan yararlanamayacaklardır.
- Ayrıca, hizmet erbabının, ücret aldığı dönemde işe başlaması veya işten ayrılması, ücretsiz izin ve benzeri tarife dışındaki nedenlerle net ücretinin 1.404,06 TL'nin altına düşmesi durumunda ilave asgari geçim indirimi uygulanmayacaktır.
- İlave asgari geçim indirimi tutarının mahsup işleminin yapılabilmesi için, söz konusu tutarların ücretlilere ödenmiş olması gerekmektedir. Diğer taraftan, asgari geçim indiriminin toplamı, ücretlinin o aydaki ücretinden kesilen gelir vergisinden fazla olamayacaktır.
- 2017 yılı Eylül ve Ekim ayları için hesaplanan ve ilave asgari geçim indiriminden faydalanılmamış olan fark tutarları ise ücretlinin 2017 yılı Kasım ayına ait Asgari Geçim İndirimi Bordrosunda yer alan asgari geçim indirimine eklenmek suretiyle mahsup edilmelidir. Ancak, mahsup edilemeyen bir tutarın kalması halinde kalan bu tutar, daha sonraki aylarda verilecek muhtasar beyannameler üzerinde yukarıda belirtilen esaslar çerçevesinde mahsup edilmelidir. 2017 yılı Eylül ve Ekim aylarına ait muhtasar beyannameler için ilave asgari geçim indirimi nedeniyle düzeltme yapılmayacaktır.

#### **4. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER:**

##### **4.1.Elektronik Ortamda Hizmet Sunan Dar Mükelleflere KDV Mükellefiyeti Getirilmiştir:**

KDV Kanunu'nun 9'uncu maddesi uyarınca, Türkiye dışındaki firmalardan alınan, ancak Türkiye'de faydalanılan ve KDV'den istisna olmayan hizmetlerin bedelleri üzerinden hesaplanan KDV'nin, KDV mükellefi olsun olmasının, bu hizmetten



yararlananlar tarafından sorumlu sıfatıyla (2 no.lu KDV beyannamesiyle) beyan edilip ödenmesi gerekir.

Yurtdışından hizmet satın alıp Türkiye’de faydalanan gerçek veya tüzel kişi KDV mükellefi olmasa bile ithal ettiği ve Türkiye’de yararlandığı bu hizmet için sorumlu sıfatıyla KDV beyannamesi vermek zorundadır.

Şahsi amaçlarla yurtdışından hizmet alınması, en çok internet üzerinden yaptırılan abonelikler kapsamında yine internet üzerinden sağlanan hizmetler alanında görülmektedir. Örnek vermek gerekirse, bir ev hanımının bilgisayarlı televizyonu ile film izleyebilmek için, ücret karşılığında film ve dizi arşivini izlemeye açan bir yabancı şirkete abonelik ücreti ödemesi halinde ödediği her bir taksit için (her ay) 2 no.lu KDV beyannamesi vermesi Kanun gereğidir<sup>4</sup>.

KDV Kanunu’nun 9’uncu maddesine, 7061 Kanun’un 41. Maddesiyle aşağıdaki hüküm eklenmiştir:

*“Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından **katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.**”*

Buna göre, KDV mükellefiyeti **olmayan** gerçek kişiler, yurtdışı firmalardan **elektronik ortamda** alıp, Türkiye’de faydalandıkları hizmetler nedeniyle KDV sorumlusu olmayacaktır. Ancak KDV mükellefi olmayan gerçek kişilerin **elektronik ortam haricinde** yurtdışından sağladıkları hizmetlere ilişkin KDV sorumlulukları devam etmektedir.

Yapılan düzenlemeyle birlikte, Türkiye’deki KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişilere, elektronik ortamda ve Türkiye’de faydalanılmak üzere hizmet sunan yabancı firmalara KDV mükellefiyeti tesis mecburiyeti getirilerek, elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle ortaya çıkan KDV’yi beyan ve ödeme mükellefiyeti getirilmiştir.

Düzenlemenin gerekçesinde, katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisinin, Avrupa Birliği uygulamalarına benzer şekilde, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip, ödenmesinin amaçlandığı belirtilmiştir.

Söz konusu düzenleme 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girecektir.

---

<sup>4</sup> 08.12.2017 tarih ve 2017/094 Sayılı Denet Sirküleri, “7061 Sayılı Kanun İle KDV Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, syf. 2

#### 4.2.KDVK'nın 17/4-r Maddesinde Bankalar için Düzenlenen İstisna Hükümleri Finansal Kiralama Ve Finansman Şirketlerini de Kapsayacak Şekilde Genişletilmiştir:

Torba Kanun'un 42'nci maddesi uyarınca, KDV Kanunu'nun 17/4. maddesindeki ( r ) bendinde genişletici bir değişiklik yapılmıştır.

Söz konusu bendin değişiklik öncesi ve sonrası metinleri aşağıda karşılaştırılmalı olarak sunulmuştur:

Hükümün Eski Hali	Hükümün 7061 Sayılı Kanun ile Değişik Hali
Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri.	Kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, <b><u>finansal kiralama ve finansman şirketlerine</u></b> borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara devir ve teslimleri <b><u>ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi.</u></b>

Değişiklik öncesinde, yalnızca bankalara borçlu olanlar ve bunların kefilleri **iki yıl aktiflerinde kalmamış olsa dahi**, taşınmazlarını veya iştirak hisselerini borçlu bulundukları bankaya devretmeleri KDV'den istisnaydı. Ayrıca bu varlıkların, icra yoluyla satışı KDV'den istisnadır. Yapılan değişiklik ile bu imkân finansal kiralama veya finansman şirketlerine yahut bunların kefillerine de tanınacak şekilde genişletilmiştir.

Ayrıca, alacaklarına karşılık taşınmaz veya iştirak hissesi edinen finansal kiralama ve finansman şirketleri söz konusu varlıkları yine iki yıl beklemeksizin KDV'den istisnalı olarak teslim edebilirler.

Getirilen düzenleme 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girecektir.

#### 4.3.Yurtdışından Roaming Hizmeti Alınması ve Bu Hizmetin Türkiye’deki Müşterilere Yansıtılması İşlemleri KDV’den İstisna Edilmiştir:

Torba Kanunla KDV Kanunu’nun 17/4. maddesine ( ç ) bendi eklenmiştir. Söz konusu düzenleme şu şekildedir:

*“ç) Uluslararası roaming anlaşmaları çerçevesinde yurt dışından alınan roaming hizmetleri ile bu hizmetlerin Türkiye’deki müşterilere yansıtılması,”*

Ülkelerarası telefon görüşmeleri, ilgili ülkelerdeki mobil telefon işletmelerinin birbirlerine sundukları roaming hizmetleri ile mümkün olabilmektedir. Türk telekomünikasyon firmaları tarafından yurtdışına sunulan roaming hizmetleri KDV Kanunu’nun 11. maddesi ile KDV’den istisna edilmiştir. Ancak roaming hizmetlerinin yurtdışından sağlanması ve Türkiye’de yararlanılmasına yönelik bir istisna hükmü bulunmadığı için, yurtdışından sağlanıp Türkiye’de faydalanılan roaming hizmetleri, 2. no.lu KDV beyannamesi verilerek sorumlu sıfatıyla KDV ödenmesini gerektirmekteydi. Yukarıdaki yeni istisna hükmü uyarınca yurtdışından sağlanan roaming hizmetleri için KDV sorumluluğu ortadan kalkmış bulunmaktadır. Keza bu hüküm uyarınca yurtdışından sağlanan roaming hizmetinin Türkiye’deki kullanıcılara yansıtılmasında da KDV hesaplanmaması gerekmektedir<sup>5</sup>.

#### 4.4.2018 Yılında Yapılan Yatırımlara KDV Teşviki Getirilmiştir:

6770 sayılı Kanunla KDV Kanununa eklenen Geçici 37’nci madde ile imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında 2017 yılında gerçekleştirilen bina - inşaat harcamalarına ilişkin olarak yüklenilen, ancak indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, yatırımcıya ilave edilmiştir.

Torba Kanun ile yapılan düzenleme ile 2018 yılında yapılacak yatırım harcamaları içinde aynı teşvik devam ettirilmiştir. Buna göre, imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında;

- En az 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle **2018 yılının ilk altı aylık döneminde** (1/1/2018 ile 30/6/2018 tarihleri arasında) anılan yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve belirtilen süre içerisinde indirim yoluyla

<sup>5</sup> 08.12.2017 tarih ve 2017/094 Sayılı Denet Sirküleri, “7061 Sayılı Kanun İle KDV Kanunu’nda Yapılan Değişiklikler”, syf. 3

telafi edilemeyen KDV'nin izleyen bir yıl içinde (1/7/2018 ile 30/6/2019 tarihleri arasında),

- En az 50 milyon Türk Lirası tutarında sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleri nedeniyle **2018 yılının ikinci altı aylık döneminde** (1/7/2018-31/12/2018) söz konusu yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve bu süre içinde indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen bir yıl içinde (1/1/2019 ile 31/12/2019 tarihleri arasında),
- 50 milyon Türk Lirası tutarına kadar sabit yatırım öngörülen yatırımlara ilişkin inşaat işleriyle ilgili olarak 2018 yılında ilgili yatırım teşvik belgesi sahibi mükelleflere düzenlenen faturalarda yer alan ve 2018 yılı sonuna kadar indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV'nin izleyen yıl içinde (1/1/2019 ile 31/12/2019 tarihleri arasında)

talep edilmesi halinde iadesi öngörülmektedir.

2018 yılında yapılan yatırımlar içinde devam ettirilen uygulama, yatırımlar kapsamındaki inşaat taahhüt işi, nakliye, hafriyat ve benzeri inşaat işlerine ilişkindir. Yatırımı yapanların inşaat işlerinde kullandıkları mal alımları da, uygulama kapsamındadır. Dolayısıyla anılan uygulama inşaat işlerine ilişkin olmak şartıyla hem hizmet, hem de mal alımlarını kapsamaktadır.

Ancak söz konusu düzenleme, verginin önce uygulanıp sonra iade edilmesi şeklinde düzenlenmiştir. Dolayısıyla uygulama kapsamında değerlendirilen mal ve hizmet alımları öncelikle genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır. Buna göre yatırımı yapana mal teslimi veya hizmet ifasında bulunanların, doğrudan KDV istisnası uygulamaları mümkün değildir.

#### **4.5.Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi Kapsamında Yapılan Mal Ve Hizmet Alımları KDV'den İstisna Edilmiştir:**

Torba Kanunun 44'üncü maddesi ile KDV Kanunu'na Geçici 38. madde eklenmiştir. Getirilen düzenleme ile Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi kapsamında yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin başta katma değer vergisi olmak üzere, diğer vergi ve benzeri mali yükümlülüklerde istisna sağlanmaktadır.

FATİH projesi kapsamında yapılan mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen vergiler, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan vergiden indirilir. Ancak indirim yoluyla telafi edilemeyen vergiler mükellefin talebi üzerine iade edilir. Maliye Bakanlığı ise istisna ve iadeye ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkili kılınmıştır.

## 5. SONUÇ:

7061 Sayılı Kanun ile vergi kanunlarında önemli değişiklikler yapılmıştır. Söz konusu Kanun ile Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi ve Katma Değer Vergisi Kanunlarında yapılmış olan değişiklikler önceki bölümlerde detaylı olarak açıklanmıştır. Anılan kanunlarda yapılan değişiklikler özetle şu şekildedir:

- % 20 olan kurumlar vergisi oranı, **tüm kurumlar vergisi mükellefleri** yönünden **2018, 2019 ve 2020 yıllarında % 22** oranında uygulanacaktır. % 22 oranı, 2018 yılının birinci geçici vergi döneminden itibaren uygulanmaya başlanacaktır.
- KVK'nın 5/1-e maddesinde düzenlenen taşınmaz satışlarına ilişkin kurumlar vergisi istisna oranı % 75'ten, **% 50'ye düşürülmüştür**. Diğer kıymetler için % 75 oranı geçerliliğini korumaktadır.
- Daha önceden sadece bankalara sağlanan bazı istisnalar, finansal kiralama ve finansman şirketlerini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir.
- Kooperatiflerde ortak dışı işlemlerden ne anlaşılması gerektiğine dair düzenlemeler yapılmıştır.
- 2018 yılında yapılacak imalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırım harcamalar içinde **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 getirileceği yönündedir.
- Finansal kiralama ve finansman şirketlerinin 2019 yılı başından itibaren ayıracakları özel karşılıklar, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

- 01.01.2017 tarihinden itibaren elde edilen gayrimenkul sermaye iratlarına da uygulanmak üzere, kira gelirlerine uygulanan % 25 oranındaki götürü gider, % 15'e düşürülmüştür.
- 2017 yılı Eylül, Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ilişkin net ücretleri 1.404,06 TL'nin altına düşen hizmet erbabının ücretleri ilave asgari geçim indirimi ile 1.404,06 TL'ye tamamlanacaktır.
- Türkiye'deki KDV mükellefiyeti olmayan gerçek kişilere, elektronik ortamda ve Türkiye'de faydalanılmak üzere hizmet sunan yabancı firmalara KDV mükellefiyeti tesis mecburiyeti getirilmiştir. Buna göre söz konusu dar mükellef kişiler, elektronik ortamda sundukları hizmetler nedeniyle ortaya çıkan KDV'yi Türkiye'de beyan etmekle ve ödemekle mükelleftir.
- İmalat sanayiine yönelik yatırım teşvik belgesi kapsamında 2018 yılında gerçekleştirilen bina - inşaat harcamalarına ilişkin olarak yüklenilen, ancak indirim yoluyla telafi edilemeyen KDV, yatırımcıya ilave edilecektir.
- Eğitimde Fırsatları Artırma ve Teknolojiyi İyileştirme Hareketi (FATİH) Projesi kapsamında yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin olarak başta katma değer vergisi olmak üzere, diğer vergi ve benzeri mali yükümlülüklerde istisna getirilmiştir.

#### KAYNAKÇA

- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
- 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu
- 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
- 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun
- 2017/9917 Sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Kararda Değişiklik Yapılması Hakkında
- 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
- 299 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği
- 06.12.2017 tarih ve 2017/089 sayılı Denet Sirküleri, "7061 Sayılı Kanun (Son Torba Kanun) İle Kurumlar Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler"
- 06.12.2017 tarih ve 2017/089 sayılı Denet Sirküleri, "7061 Sayılı Kanun (Son Torba Kanun) İle Gelir Vergisi Kanununda Yapılan Değişiklikler"
- 08.12.2017 tarih ve 2017/094 Sayılı Denet Sirküleri, "7061 Sayılı Kanun İle KDV Kanunu'nda Yapılan Değişiklikler"

DENET DUYURU

Sayı : 2018/013/14