

Sirküler Tarihi : 28.04.2008
Sirküler No : 2008/061

2 SERİ NO.LU KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ İLE 1 SERİ NO.LU TEBLİĞDE YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

Bilindiği gibi 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)'na ilişkin açıklamalar 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile detaylı bir şekilde yapılmıştır.

Maliye Bakanlığınca 22.4.2008 tarih ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 1 seri no.lu Tebliğde değişiklikler yapılmıştır. Anlaşıldığı kadarıyla Bakanlık bundan böyle değişiklikleri 1 seri no.lu Tebliği değiştirmek veya bu Tebliğe ilavelerde bulunmak suretiyle yapmayı planlamaktadır.

2 seri no.lu Tebliğ ile yapılan değişiklikler kısaca şunlardır:

1. YAPI KOOPERATİFLERİNİN MUAFİYETİNDE ÖZEL ŞARTLARLA İLGİLİ DEĞİŞİKLİK:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendi ile, tüketim ve taşımacılık kooperatifleri dışında kalan kooperatifler belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuşlardır. 1 seri no.lu Tebliğin 4.13.1'inci bölümünde muafiyetin genel şartları açıklandıktan sonra, 4.13.2.'nci bölümünde özel şartlar açıklanmış bulunmaktadır.

Buna göre, yapı kooperatiflerinin muafiyetten yararlanabilmeleri için, kuruluşlarından inşaatın sona erdiği tarihe kadar yönetim ve denetim kurullarında, inşaat işini üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya bunlarla ilişkili kişi kabul edilen kişi ve kurumlara veya bunlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermemeleri gerekir.

Tebliğde, yapı kooperatiflerinin yapı ruhsatı veya arsa tapusunun kooperatif tüzel kişiliği adına bulunmadığı durumlarda da muafiyetten yararlanılmasının mümkün olmadığı belirtilmiş; örneğin, inşaatı üstlenen müteahhit adına düzenlenecek bir yapı ruhsatının, yapı kooperatifinin muafiyetten yararlanmasını engelleyeceği açıklandıktan sonra, yeni kurulan kooperatiflerde, arsa temin edilmemesi veya henüz inşaat aşamasına gelinmemesi durumunda bu şartın aranmayacağı belirtilmiştir. 2 no.lu Tebliğ ile bu bölüm değiştirilerek, henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan, dolayısıyla işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için bu şartların aranmayacağı; örneğin, arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinden inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacağı belirtilmiştir.

2. SİGORTA TEKNİK KARŞILIKLARINA İLİŞKİN DEĞİŞİKLİKLER:

2 seri no.lu Tebliğin 2,3 ve 4'üncü maddeleri ile 1 seri no.lu Tebliğde, 5684 sayılı Sigortacılık Kanununda yapılan düzenlemelere uyum amacıyla bazı değişiklikler yapılmıştır.

3. AR-GE İNDİRİMİNE İLİŞKİN DEĞİŞİKLİK:

2008/52 sayılı Sirkülerimizde açıklandığı üzere, 5746 sayılı Ar-Ge Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun ile mevcut desteklerin yeniden düzenlenmesi ve etkisinin artırılmasına ilaveten yeni destek unsurları da getirilmiştir. Bu kapsamda 5520 sayılı KVK'nun 10 uncu maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde de, 1.4.2008 tarihinden geçerli olmak üzere değişiklik yapılarak Ar-Ge indiriminin oranı % 40'dan % 100'e çıkarılmıştır.

Bu nedenle 1 no.lu Tebliğin Ar-Ge indirimine ilişkin bölümlerinde de değişiklik yapılması gereği doğmuş, 2 no.lu Tebliğ ile bu değişiklikler yapılmıştır.

Buna göre, mükelleflerin, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde, işletmeleri bünyesinde 2008 hesap döneminden itibaren yaptıkları harcamaların %100'ü kurum kazancının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir. 2008 hesap dönemine ilişkin olarak, birinci geçici vergi döneminde yapılan araştırma geliştirme harcamaları üzerinden %40 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanması gerekmekte olup, **ikinci ve müteakip geçici vergi dönemlerinde ise birinci geçici vergi döneminde yapılan harcamalar da dahil olmak üzere**, yapılan Ar-Ge harcamalarının toplamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanması gerekmektedir. Bu açıklama ile Bakanlık yapılan değişikliği mükellef lehine yorumlamıştır. Beklenti, 1.4.2008 tarihinden itibaren yapılan harcamalar dolayısıyla % 100 oranında indirim hakkı kazanılacağı, bu tarihten önce yapılmış harcamalar için eski oranın geçerli olacağı yönündeydi.

Daha önceki hesap dönemlerinde (2007 ve önceki) gerçekleştirilen Ar-Ge harcamaları üzerinden ise % 40 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanacaktır.

Öte yandan 5746 sayılı Kanunla, bu Kanuna istinaden Ar-Ge indiriminden yararlanılması halinde, kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde yararlanılamayan indirim tutarları için endeksleme olanağı getirilmiştir. Buna göre indirilemeyen Ar-Ge indirimi tutarları izleyen dönemlerde yeniden değerlendirilme oranında artırılabileceği dikkate alınacaktır.

Bilindiği gibi 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde nelerin Ar-Ge harcaması olduğu tespit edilmiş olup, amortisman tabi kıymetlerde sadece amortisman tutarının Ar-Ge harcaması sayılacağı ve indirim hesabında dikkate alınacağı belirtilmişti. Söz konusu Tebliğde Ar-Ge harcamaların muhasebeleştirilmesine yönelik açıklamalarda da bulunulmuş ve Ar-Ge harcamalarının gayrimaddi hakka yönelik olması halinde aktifleştirilmesinin zorunlu olduğu, hakka yönelik olmayan ve Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümleri çerçevesinde aktifleştirilmesine gerek bulunmayan harcamaların ise doğrudan gider yazılabileceği ifade edilmiştir. Ayrıca anılan Tebliğin 10.2.6.'ncı bölümünde ister aktifleştirilsin ister doğrudan gider yazılsın ilgili dönemde yapılan Ar-Ge harcamalarının tamamı üzerinden geçerli oranda indirim hesaplanacağı açıklanmıştır. Bu açıklamaların birbiriyle çelişip çelişmediği yoğun bir şekilde tartışılmaktayken, 5746 sayılı Kanunla yapılan düzenleme de konuyu netleştirememiştir.

5746 sayılı Kanunda, Ar-Ge ve yenilik harcamalarının 5520 sayılı KVK'nun 10 uncu maddesi kapsamında kurum kazancından indirim konusu yapılacağı hükme bağlandıktan sonra, bu harcamaların **ayrıca** VUK'na göre aktifleştirilmek suretiyle itfa edileceği, bir iktisadi kıymet oluşmaması durumunda ise doğrudan gider yazılacağı hüküm altına alınmıştır.

Görüldüğü gibi Ar-Ge indirimi harcamaya bağlanmış olup, indiriminin hesabında bunların aktifleştirip aktifleştirilmemesinin önemi yoktur. Bu bakımdan yapılan yasal düzenleme ile, 1 no.lu Tebliğde yer alan, amortisman tabi kıymetlerde sadece amortisman tutarının Ar-Ge harcaması sayılacağı ve indirimin hesabında dikkate alınacağı yönündeki çelişkili açıklamaların geçerliliği kanaatimizce kalmamıştır.

Bununla birlikte, Ar-Ge harcamalarının nasıl muhasebeleştirileceği, amortisman nasıl, ne zaman ve hangi oranda tabi tutulacağı, aktifleştirilen Ar-Ge harcamalarında Ar-Ge indiriminin nasıl

hesaplanacağı gibi konularda Maliye Bakanlığınca açıklama yapılmasına şiddetle ihtiyaç bulunduğunu belirtmek isteriz.

Diğer taraftan 5746 sayılı Ar-Ge Teşvik Kanunu ile ilgili olarak yakında çıkması muhtemel olan Yönetmelikte de indirimle ilgili açıklamaların yer alabileceği dikkate alınmalı ve gelişmeler izlenmelidir.

4. ALKOL VE ALKOLLÜ İÇKİLER İLE TÜTÜN VE TÜTÜN MAMULLERİNE AİT İLAN VE REKLAM GİDERLERİNE İLİŞKİN DEĞİŞİKLİK:

Bilindiği gibi 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5 inci maddesi ile, 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunun 4 üncü maddesinde yapılan değişiklikle, Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükme bağlanmıştır. Anılan hüküm, Kanunun yayımı tarihinden 4 ay sonra (19.5.2008 tarihinde) yürürlüğe girecektir. Halen geçerli olan hükme göre, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50'si kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak kabul edilmemekte olup, 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile söz konusu oran sıfır olarak tespit edilmiştir. Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca yeni bir Bakanlar Kurulu Kararı yayımlanıncaya kadar bu oran geçerli bulunmaktadır.

5727 sayılı Kanunla yapılan değişikliğin yürürlüğe gireceği 19.5.2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacaktır. Her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin tanıtımına yönelik bu tür reklam harcamaları bu kapsamda değerlendirilecek, yani bunlar da kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır.

5. YATIRIM FON VE ORTAKLIKLARININ GELİRLERİ ÜZERİNDEN KESİLEN VERGİLERİN MAHSUBU:

1 seri no.lu Tebliğin 34.6.'ncı bölümünde, yatırım fon ve yatırım ortaklıklarının gelirleri üzerinden, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci veya Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca kesilen vergilerin, 5520 sayılı KVK'nun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre bu fon veya ortaklıkların kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinden mahsup edilebileceği açıklanmıştı. Bakanlık 2 seri no.lu Tebliğ ile yaptığı değişiklikle, kesilen bu vergilerin öncelikle kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceği, matrahın oluşmaması nedeniyle bu vergilerin mahsup edilememesi halinde ise bunların fon veya ortaklık bünyesinde yapılacak istisna kazanç stopajına mahsup edileceği belirtilmiştir.

Muhtasar beyanname üzerinden vergi mahsubunun yapılmasından sonra mahsup edilemeyen bir vergi tutarının kalması halinde söz konusu vergi kesintisi, mükellefin başvurusu üzerine 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esaslar çerçevesinde red ve iade edilecektir.

Saygılarımızla.

**“KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ
(SERİ NO: 2)
(RG. 22.4.2008 -26855)**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun uygulanmasına ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaların yapılmasına gerek duyulmuştur.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde¹ ilgili bölümler itibarıyla aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

1- “4.13.2. Yapı kooperatiflerinin muafiyetinde özel şartlar” başlıklı bölümün dördüncü paragrafının üçüncü cümlesi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Henüz arsa temini veya inşaat aşamasına gelmemiş bulunan dolayısıyla, işyeri veya konut teminine yönelik faaliyeti bulunmayan kooperatifler için bu şartlar aranmayacaktır. Örneğin, arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliğine ait olmakla birlikte, henüz inşaat aşamasına gelmemiş bulunan konut yapı kooperatifinden inşaat ruhsatına ilişkin şart aranmayacaktır.”

2- “8.6.1. Muallak hasar ve tazminat karşılıkları” başlıklı bölümün dördüncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Diğer taraftan, 3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununun 2 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.”

3- “8.6.2. Kazanılmamış prim karşılıkları” başlıklı bölüme, bölümün dördüncü paragrafında yer alan örnekten sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“14/6/2007 tarihinde yürürlüğe giren 5684 sayılı Kanunla birlikte sigortacılık mevzuatında kazanılmamış prim karşılığı hesaplamasında daha önceki düzenlemeye göre farklılıklar bulunmasına karşılık, kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi gereken kazanılmamış prim karşılıkları, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin (2) numaralı alt bendi uyarınca Tebliğin bu bölümünde belirtilen esaslar çerçevesinde hesaplanacaktır.”

4- “8.6.4. Deprem hasar karşılıkları” başlıklı bölüm aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“5684 sayılı Kanunla birlikte sigorta şirketlerince deprem hasar karşılıkları adı altında karşılık ayrılmamaktadır. Ayrıca, anılan Kanun uyarınca ayrılması gereken devam eden riskler karşılığı, dengeleme karşılığı ile ikramiyeler ve indirimler karşılığının sigorta şirketlerince kurum kazancının tespitinde gider olarak indirimi mümkün bulunmamaktadır.”

5- “10.2.1”, “10.2.6” ve “10.2.7” bölümlerinde geçen “%40” ibareleri “%100” olarak değiştirilmiş ve “10.2. Ar-Ge indirimi” başlıklı bölümün birinci paragrafının yerine aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde Ar-Ge indirimi müessesesi düzenlenmiştir. Anılan maddede 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun³ 5 inci maddesiyle yapılan değişiklikle, araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden hesaplanacak Ar-Ge indirimi oranı %40’tan %100’e çıkarılmıştır. Anılan Kanun 1/4/2008 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.

Buna göre, mükelleflerin, münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme faaliyetleri çerçevesinde, işletmeleri bünyesinde 2008 hesap döneminden itibaren yaptıkları harcamaların %100’ü kurum kazancının tespitinde Ar-Ge indirimi olarak dikkate alınabilecektir. 2008 hesap dönemine ilişkin olarak, birinci geçici vergi döneminde yapılan araştırma geliştirme harcamaları üzerinden %40 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanması gerekmekte olup ikinci ve müteakip geçici vergi dönemlerinde ise birinci geçici vergi döneminde yapılan harcamalar da dahil olmak üzere, yapılan araştırma ve geliştirme harcamalarının toplamı üzerinden %100 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanması gerekmektedir. Öte yandan, daha önceki hesap dönemlerinde gerçekleştirilen araştırma ve geliştirme harcamaları üzerinden ise %40 oranında Ar-Ge indirimi hesaplanacaktır.”

6- “11.10. Bazı ürünlere ait ilan ve reklam giderleri” başlıklı bölüm aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (ı) bendinde, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin %50’sinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği belirtilmiş, Bakanlar Kuruluna bu oranı %100’e kadar artırma veya sıfıra kadar indirme hususunda yetki verilmiştir. 90/1081 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile de söz konusu oran sıfır olarak tespit edildiğinden, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 1 inci maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca, alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamı gider olarak indirilebilmektedir. Aynı hüküm Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde de yer almaktadır.

3/1/2008 tarihli ve 5727 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun⁴ 5 inci maddesiyle 4207 sayılı Tütün Mamullerinin Zararlarının Önlenmesine Dair Kanunun 4 üncü maddesinde yapılan değişiklikle, Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinde belirtilen ilan ve reklam giderlerinin, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükmüne bağlanmıştır. Anılan hüküm, Kanunun yayımı tarihinden 4 ay sonra yürürlüğe girecektir.

Bu nedenle, anılan hükmün yürürlüğe girdiği 19/5/2008 tarihinden itibaren yapılacak olan, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerine ait ilan ve reklam giderlerinin tamamının, ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, Tebliğin (10.3.1) bölümünde sponsorluk harcamalarına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup söz konusu bölümde, spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamaların reklam harcaması olarak değerlendirileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla, her türlü alkol ve alkollü içkiler ile tütün ve tütün mamullerinin tanıtımına yönelik bu tür reklam harcamalarının da kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.”

7- “34.6. Fonların ve yatırım ortaklıklarının gelirleri üzerinden ödenen vergilerin mahsubu” başlıklı bölümün ikinci ve üçüncü paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Söz konusu fon ve yatırım ortaklıkları, aynı bentte yer alan kazançların elde edilmesi sırasında, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi veya Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi uyarınca, gelirleri üzerinden kesilen vergileri, öncelikle kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edeceklerdir. Fon ve ortaklıklar, bu mahsup işleminden sonra (kurumlar vergisi beyannamesinde matrah oluşmaması nedeniyle) mahsup edilemeyen kesinti tutarlarını, Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrasına göre kurum bünyesinde yapacakları vergi kesintisinin beyan edildiği muhtasar beyanname üzerinden mahsup edebileceklerdir. Ancak, söz konusu vergi mahsubunun yapılabilmesi için kesilen vergilerin vergi kesintisi yapanlarca ilgili vergi dairesine ödenmiş olması şarttır.

Muhtasar beyanname üzerinden vergi mahsubunun yapılmasından sonra mahsup edilemeyen bir vergi tutarı kalması halinde söz konusu vergi kesintisi, mükellefin başvurusu üzerine 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde belirtilen esaslar çerçevesinde red ve iade edilecektir.”

Tebliğ olunur.

1 3/4/2007 tarih ve 26482 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

2 14/6/2007 tarih ve 26552 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

3 12/3/2008 tarih ve 26814 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

4 19/1/2008 tarihli ve 26761 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.”