

**No:** 2017/82

**Tarih:** 24.12.2017

**Konu:** 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair(Seri No.14)Tebliğ, 24 Aralık 2017 Tarihli ve 30279 Sayılı Resmî Gazete`de yayımlanmıştır.

**Özet:** 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerin uygulanmasına ilişkin açıklamalar hakkında, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair(Seri No.14)Tebliğ yayımlanmış olup, söz konusu açıklamalar özetle aşağıda yer almaktadır.

### **1. Risturn istisnası hükümleri kaldırılmaktadır.**

7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yapılan ve 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe giren değişikliklerle, kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile tüketim kooperatiflerinin, ortaklarının kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine göre hesapladıkları risturnlara ilişkin kurumlar vergisi istisnası korunmuş; münhasıran üretim ve kredi kooperatiflerine tanınan risturn istisnası, Kanunun 4 üncü maddesinde yer alan kooperatif muafiyetine ilişkin olarak yapılan düzenleme çerçevesinde yürürlükten kaldırılmıştır.

Buna göre, ortaklarla 1/1/2018 tarihinden önceki dönemlerde yapılan işlemler dolayısıyla üretim ve kredi kooperatiflerinin hesapladığı risturnlar kurumlar vergisi istisnasından faydalanabilecektir.

**“5.11.3. Üretim kooperatiflerinde risturn istisnası” ve “5.11.4. Kredi kooperatiflerinde risturn istisnası”** başlıklı bölümleri yürürlükten kaldırılmış olması nedeniyle, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinden çıkarılmıştır.

### **2. Kooperatiflerde muafiyet uygulamasına açıklık getirilmektedir.**

Mevcut uygulamada kooperatifler ortak dışı işlem yaptıktan takdirde muafiyetlerini kaybetmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak vergiye tabi tutulmaktadırlar. Bu durum, kooperatiflerin istisnai nitelikteki ortak dışı işlemleri nedeniyle muafiyetten mükellefiyete geçmelerine sebep olmakla birlikte vergi idaresince yapılan tespitler neticesinde cezalı tarhiyatlara da muhatap olmaları sonucunu doğurabilmektedir.

7061 sayılı Kanun’un 88. maddesiyle, söz konusu parantez içi hüküm kaldırılmakta ve aynı bendin sonuna eklenen yeni bir parantez içi düzenlemeyle ortak dışı işlemlerden ne anlaşılması gerektiği açıklanmakta, ortak dışı işlem kabul edilmeyen işlemler sıralanmaktadır.

7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen parantez içi hükümlerle 1/1/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, kurumlar vergisinden muaf kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edileceği, kooperatiflerin bu iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının da muafiyete etkisinin olmayacağı ve ortak dışı işlemlerden elde edilen kazancın vergilendirilmesine ilişkin usul ve esasların Maliye Bakanlığınca belirleneceği hüküm altına alınmıştır.

Bu suretle kooperatiflerin, 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirecekleri ortak dışı işlemler nedeniyle muafiyetleri etkilenmeyecek; ancak bu işlemlerden elde edilen kazançlar kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Dolayısıyla, muafiyete ilişkin diğer şartları taşıyan kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinden elde edilen kazançları kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisine tabi tutulacak, ortak içi işlemlerinden elde edilen kazançlarının kurumlar vergisine tabi tutulması söz konusu olmayacaktır.

Ortak dışı işlemlerle ilgili olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilecektir.

Öte yandan, ortak dışı işlemlerde bulunmaları nedeniyle 1/1/2018 tarihinden önce kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmiş olan kooperatiflerin, muafiyete ilişkin diğer şartları da taşıyor olmaları kaydıyla, 1/1/2018 tarihi itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyet kayıtları sonlandırılacaktır. Bu kooperatiflerin 1/1/2018 tarihinden itibaren gerçekleştirdikleri ortak dışı işlemlerine ilişkin olarak kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirmek suretiyle bu işlemlerden elde ettikleri kazançları vergilendirilecektir.

Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatifler, ortak dışı işlemlerine ilişkin hesap ve kayıtlarını kooperatif hesaplarıyla ilişkilendirmeksizin iktisadi işletme adına tasdik ettirecekleri ayrı defterlerde izleyeceklerdir.

Ayrıca, kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımları, iktisadi işletmeleri ile bu kurumlardan kazanç elde etmeleri ve söz konusu kazançları daha sonra ortaklarına dağıtmaları muafiyetlerini etkilemeyecektir.

**Örnek 1:** (A) narenciye üretim kooperatifinin ortaklarından almış olduğu narenciyeyi niteliğini değiştirmeden üçüncü kişilere satması ortak dışı işlem sayılmazken, niteliğini değiştirerek reçel olarak satması durumunda, kooperatif ortak dışı işlem yapmış olacağından, bu işlem nedeniyle kooperatife bağlı oluşan ayrı bir iktisadi işletme nezdinde bu işleminden doğan kazançlar kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

**Örnek 2:** (B) tohum üretim kooperatifi, gıda ürünleri üreten (K) A.Ş.'nin sermayesinin %20'sine iştirak etmiş ve bu iştirakinin 2017 hesap dönemine ait kârını 2018 yılı Haziran ayında dağıtması sonucunda 1.500.000.-TL kâr payı elde etmiştir. (B) kooperatifi elde ettiği bu kâr payının 600.000.-TL'lik kısmını 2019 yılı içerisinde ortaklarına dağıtmıştır.

(B) tohum üretim kooperatifinin sermaye şirketine iştirak etmesi, bu iştirakinden kazanç elde etmesi ve elde ettiği bu kazancı ortaklarına dağıtması kooperatifin muafiyetine etki etmeyecektir. (B) kooperatifinin başkaca ortak dışı işlemleri nedeniyle iktisadi işletme oluşması halinde (K) A.Ş.'nin sermayesine katılımından elde ettiği kazancını iktisadi işletme ile ilişkilendirmesi de söz konusu

olmayacaktır.

### 3. Gayrimenkul satış kazancına ilişkin istisna oranı düşürülmektedir.

*Kurumlar Vergisi Kanunu'nun istisna kazançların yer aldığı 5. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (e) bendinde; 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 kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğuna dair düzenleme yer almaktadır.*

*7061 sayılı Kanun'un 89. maddesiyle, taşınmazların (gayrimenkuller) satışından sağlanan kazançta uygulanan % 75'lik istisna oranı % 50'ye düşürülmektedir. İştirak hisseleri ile maddedeki diğer varlıkların satış kazancındaki istisna oranında ise herhangi bir değişiklik söz konusu değildir.*

*Bu hüküm, 5/12/2017 tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarına uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.*

7061 sayılı Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle 5520 sayılı Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci cümlesi değiştirilmiş olup söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 5/12/2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %50'lik kısmına istisna uygulanacak; bu tarihten önce yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %75'lik kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.”

5/12/2017 tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %50'lik kısmına istisna uygulanacağından, bu tarihten itibaren yapılan taşınmaz satışlarına ilişkin olarak kazancın sadece istisnaya konu edilen %50'lik kısmı fon hesabına alınacaktır.”

**Örnek 3:** Maliyet bedeli 300.000.-TL olan bir taşınmaz, 2018 yılında 1.000.000.-TL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2018 yılında 300.000.-TL, 2019 yılında 300.000.-TL, 2020 yılında 200.000.-TL ve 2021 yılında 200.000.-TL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın %50'sini ( $700.000 \times \%50 = 350.000$ .-TL) satışın yapıldığı yılı izleyen yılın başında özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

2021 yılında tahsil edilen 200.000.-TL'ye isabet eden  $[(200.000 \times \%70) \times \%50=]$  70.000.-TL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 70.000.-TL nedeniyle 2018 hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyama uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2018 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 700.000.-TL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının  $[(800.000 \times \%70) \times \%50=]$  280.000.-TL olarak uygulanması halinde, vergi ziyayının varlığından bahsedilemeyecektir.

### 4. Bankalara borçlu olanların ve bunların kefillerinin, bu borçlara karşılık olarak taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankalara devrinden doğan kazançları ve bankaların bu varlıkları elden çıkartmalarından doğan kazançlarına tanınan kurumlar vergisi istisnası, finansal kiralama ve finansman şirketlerini de kapsayacak şekilde genişletilmektedir.

KVK'nın 5. maddesinin 1 numaralı fıkrasının (f) bendinde; bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış kurumlar ile bunların kefilleri ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak

hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara 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 kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğuna dair düzenleme yer almaktadır.

7061 sayılı Kanun'un 89. maddesiyle, sadece bankalara olan borçlar için uygulanan bu hükmün kapsamı, finansal kiralama ve finansman şirketlerine olan borçları da kapsayacak şekilde genişletilmektedir.

Ayrıca gayrimenkul satış kazancına ilişkin istisna oranında olduğu gibi bu bent kapsamında söz konusu kurumlar (Banka, finansal kiralama ve finansman şirketleri) tarafından gerçekleştirilen taşınmaz satışlarında uygulanan yüzde 75'lik istisna oranı da yüzde 50'ye düşürülmektedir.

Oran indirimine ilişkin hüküm yayım tarihinde, uygulamanın kapsamını finansal kiralama ve finansman şirketlerini içerecek şekilde genişleten düzenleme ise 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girecektir.

Kanun'un 89. maddesiyle ayrıca; 6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devir aldığı finansal kiralama konusu taşınmazların da bu istisnadan (% 50 oranında) yararlanacağına ilişkin hüküm eklenmiştir. Bu hüküm, 1 Ocak 2018 tarihinde yürürlüğe girmektedir.

Finansal kiralama veya finansman şirketlerinin kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle 1/1/2018 tarihinden itibaren iktisap ettikleri; taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının satışından doğan kazançların ise %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Öte yandan, finansal kiralama şirketlerince 6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde, kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların mutabakatıyla, kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devir aldığı finansal kiralama konusu taşınmazların finansal kiralama şirketlerince üçüncü kişilere satışından doğan kazançların %50'lik kısmına da istisna uygulanacaktır.

**Örnek 4:** (A) Finansal Kiralama Şirketi (C) A.Ş.'ye ait olan taşınmazı (B) A.Ş.'ye finansal kiralama suretiyle kiralamak üzere 3/1/2018 tarihinde 9.000.000.-TL bedelle satın almış ve söz konusu taşınmazı 10 yıllığına (B) A.Ş.'ye 10.000.000.-TL kira ödemesi karşılığında kiralamıştır.

2.000.000.-TL'si anapara ve 400.000.-TL'si faiz olmak üzere toplam 2.400.000.-TL kira ödemesi yapıldıktan sonra, kiralama süresinin üçüncü yılında mali zorluklar nedeniyle finansal kiralama bedellerini ödeyemeyen (B) A.Ş. temerrüde düşmüştür. Daha sonra söz konusu taşınmaz rayiç değeri olan 11.000.000.-TL bedel dikkate alınmak suretiyle ve tarafların karşılıklı mutabakatıyla (A) Finansal Kiralama Şirketinin tasarrufuna bırakılmıştır. Kiralama süresinin üçüncü yılında tahakkuk ettiği halde ödenmeyen kira bedelleri 500.000.-TL anapara, 80.000.-TL faiz olmak üzere toplam 580.000.-TL'dir. (A) Finansal Kiralama Şirketi bu taşınmazı 3/3/2021 tarihinde (D) Ltd. Şti.'ne 12.000.000.-TL bedelle satmıştır.

Finansal kiralamaya konu taşınmazın sözleşmeden kaynaklanan tüm tasarruf haklarının (B) A.Ş. tarafından (A) Finansal Kiralama Şirketine devri işleminde taşınmaz devri söz konusu olmadığından, (B) A.Ş. açısından bu işlemde elde edilen kazançla ilişkin olarak istisna uygulanabilecek bir tutar da bulunmamaktadır.

Öte yandan, tarafların karşılıklı mutabakatı sonucu 11.000.000.-TL bedel dikkate alınmak suretiyle (A) Finansal Kiralama Şirketince tüm tasarruf hakları devralınan söz konusu taşınmazın (D) Ltd. Şti.'ne satılması nedeniyle doğan satış kazancının %50'lik kısmına kurumlar vergisi istisnası uygulanabilecektir.”

#### **5. Kurumlar vergisi oranı %22'ye çıkarılmaktadır.**

5520 sayılı Kanuna 7061 sayılı Kanunun **91 inci maddesiyle** eklenen geçici 10 uncu madde hükmü gereğince; *5520 sayılı Kanunun 32 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan %20 oranı, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanır. Bakanlar Kurulu, %22 oranını %20 oranına kadar indirmeye yetkilidir.*

Bu kapsamda, kurumlar vergisi mükelleflerinin 2018, 2019 ve 2020 hesap dönemlerine ait kurum kazançları üzerinden %22 oranında kurumlar vergisi alınacaktır. Ayrıca, söz konusu dönemlerde kurumlar vergisi mükelleflerince, anılan vergilendirme dönemlerinin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre %22 oranında geçici vergi ödenecektir.

Özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için söz konusu oran değişikliği 2018, 2019 ve 2020 yılları içinde başlayan hesap dönemlerinde uygulanacaktır. Kurumlar tarafından aynı yıllara (2018, 2019 ve 2020) ilişkin olarak verilmesi gereken geçici vergi beyannamelerinde de söz konusu yeni oran (% 22) kullanılacaktır. Buna göre; hesap dönemi takvim yılı olan kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 14 Mayıs 2018 tarihine kadar verilecek olan 1. dönem geçici vergi beyannamelerinden başlamak üzere 3 yıl boyunca beyan edilen geçici vergi matrahları üzerinden % 22 oranında vergi hesaplanacaktır.

#### **6. Finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından ayrılan özel karşılıkların gider kaydı**

7061 sayılı Kanun'un **106. maddesiyle**; 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun 16. maddesine yeni bir fıkra eklenerek, finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından ayrılan özel karşılıkların tamamının ayrıldıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması sağlanmaktadır. Söz konusu düzenleme, faktoring şirketlerince aynı Kanun kapsamında ayrılan özel karşılıkları kapsamamaktadır. Bu maddenin yürürlük tarihi 1 Ocak 2019 olarak belirlenmiştir.

7061 sayılı Kanunun 106 ncı maddesiyle 6361 sayılı Kanunun 16 ncı maddesine eklenen fıkra ile finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından anılan madde uyarınca ayrılan özel karşılıkların tamamının ayrıldıkları yılda kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu düzenleme 1/1/2019 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceğinden bu tarihten önce anılan kurumlarca ayrılan özel karşılıkların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

*Saygılarımızla.*

***ERK Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik***

***Hizmetleri Ltd. Şti.***

*Mehmet ERKAN*

*Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. Ayrıntılı açıklamalar için bu sirkülerde yer alan ilgili mevzuata veya görüş için ERK YMM'ye başvurulmasında yarar bulunmaktadır.*