

## BUZ SİRKÜLER 2017/1

### 31/12/2016 Tarihli Resmi Gazetede Yayınlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri NO 11)

#### 1- Bölgesel Yönetim Merkezlerine İlişkin Düzenleme:

15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasına eklenen (ö) bendi ile 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 Bakanlığında alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezleri (Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun, bölgesel yönetim merkezinin yönetimi altında bulunması muafiyet hükmünün uygulamasına engel teşkil etmez.) kurumlar vergisinden muaf tutulmuştu. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usullerin belirlenmesi konusunda ise Maliye Bakanlığı'na yetki verilmişti. Bu yetkiye istinaden KVK Genel Uygulama Tebliğinde yapılan değişiklikle tebliğin "4.17." bölümü "Bölgesel yönetim merkezleri" başlığı altında yeniden düzenlenmiştir.

Tebliğe göre kurulacak Bölgesel Yönetim Merkezlerinin muafiyetten yararlanabilmesi için:

- 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğine göre aşağıda sayılan alanlarda koordinasyon ve yönetim hizmetlerinin sağlanması konularında grup şirketlerinin diğer ülkelerdeki birimlerine yönelik hizmet vermek amacıyla Ekonomi Bakanlığında alınan izne istinaden kurulmaları şarttır:
  - Yatırım ve yönetim stratejilerinin oluşturulması,
  - Planlama,
  - Tanıtım,
  - Satış,
  - Satış sonrası hizmetler,
  - Marka yönetimi,
  - Finansal yönetim,
  - Teknik destek,
  - Ar-Ge,
  - Dış tedarik,
  - Yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi,
  - Laboratuvar hizmetleri,
  - Araştırma ve analiz,
  - Çalışanların eğitimi
- Tüm giderlerinin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması gerekir.
- Söz konusu giderler Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemeli veya kârından ayrılmamalıdır.

- Kurulan bölgesel yönetim merkezleri, Türkiye'de ticari faaliyette bulunmamalıdır.

Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun, bölgesel yönetim merkezinin yönetimi altında bulunması muafiyet hükmünün uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Bölgesel yönetim merkezleri, Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izin konusu dışında faaliyette bulunmaları durumunda ise muafiyet şartlarını kaybedeceklerdir.

Ekonomi Bakanlığından gerekli izni alarak Türkiye’de hizmet vermeye başlayan bölgesel yönetim merkezleri, bu izin belgesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine ibraz edeceklerdir.

## **2- Sat Geri Kirala Ve Kira Sertifikası İhracı Kapsamında Devredilen Taşınmazların Üçüncü Kişilere Satışında İki Yıllık Süre Hesabına İlişkin Düzenleme**

6728 sayılı kanunla KVK 5. maddesinin iştirak ve taşınmaz satış istisnaları konusundaki 1-e bendinde yapılan değişiklikle, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu 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 sürelerinin hesabında, bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu sürelerin de dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır. KVK Genel Tebliğine bu değişiklikle ilgili açıklamaların ve örneklerin yer aldığı “5.6.2.3.1.5. Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazların üçüncü kişilere satışında 2 yıllık sürenin tespiti” başlıklı bölüm eklenmiştir.

## **3- Özel Kreş Ve Gündüz Bakımevlerinin Faaliyete Geçtiği Hesap Döneminden İtibaren İşletilmesinden Elde Edilen Kazançlarda Vergi İstisnasına İlişkin Düzenleme**

6745 sayılı Kanunla KVK 5. maddesinin eğitim öğretim kurumlarının işletilmesinde kazanç istisnasıyla ilgili 1 fıkrası (1) bendinde değişiklik yapılarak “özel kreş ve gündüz bakımevlerinin” de faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren işletilmesinden elde edilen kazançların beş hesap döneminde vergi istisnası sağlanmıştır. Yapılan bu değişikliğe ilişkin olarak Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin “5.10” bölümü ve bunu izleyen alt bölümlerinde konuyla ilgili değişiklikler ve eklemeler yapılmıştır.

Tebliğde yapılan tanıma göre,

**Kreş**, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 0-24 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları,

**Gündüz Bakımevi**, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 25-66 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları ifade etmektedir.

Tebliğin “5.10.2.1. Eğitim-öğretim kazançlarına ilişkin istisna” başlıklı bölümünde yapılan değişiklikle Mükelleflerin, Milli Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabilecekleri, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmaları gerek olmadığı belirtilmiş olup, mevcut uygulamadaki **Maliye Bakanlığına yazılı başvuru şartı yürürlükten kaldırılmıştır.**

Aynı şekilde, Tebliğin 5.10.2.2. Rehabilitasyon merkezlerine ilişkin istisna” başlıklı bölümünde yapılan değişiklikle Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerin ilgili Bakanlıkça kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabilecekleri, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmadığı belirtilmiş olup, mevcut uygulamadaki **Maliye Bakanlığına yazılı başvuru şartı yürürlükten kaldırılmıştır.**

Kanunun kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin düzenlemesi 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen özel kreş ve gündüz bakımevleri açısından geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan,

- Kreş ve gündüz bakımevlerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. Bu tarihten önce faaliyete geçmiş olan kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden doğan kazançlar bu istisnadan yararlanılamayacaktır.
- 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna olacaktır.
- Mevcut kreş ve gündüz bakımevleri işleten mükelleflerin, işletilen kreş ve gündüz bakımevlerine ilave olarak yeni kreş ve gündüz bakımevi açmaları durumunda, yeni açılan kreş ve gündüz bakımevi, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecek olduğundan mevcut mükelleflerin 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen özel kreş ve gündüz bakımevleri istisnadan faydalanacaktır.
- 633 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir kreş ve gündüz bakımevi olarak tanımlanmayan, mevcut kreş ve gündüz bakımevinin kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacaktır.

#### 4- Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna Konusunda Düzenleme

6728 sayılı Yatırım Ortamının iyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla KVK'nın “Sınai mülkiyet haklarında istisna” başlıklı 5/B maddesinde bazı değişiklikler yapılmıştır. Anılan madde kurumlar vergisi mükellefleri tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların ilgili maddede belirtilen şekillerde kullanılmasından elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisnasına ilişkindir. Kanunla anılan maddede yapılan değişiklik gereği olarak KVK Genel tebliğinde değişiklik ve eklemeler yapılmıştır. Buna göre;

Değişiklik öncesi maddede yer alan “İstisnadan yararlanılacak ilk yıl, buluşun oluşturacağı katma değer dikkate alınarak devir veya satış hâlindeki değerinin tespitine yönelik Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi” gerektiğine ilişkin hüküm kaldırıldığından, tebliğde de buna dair yer alan düzenleme kaldırılmıştır. Dolayısıyla, 6728 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 9/8/2016 tarihinden itibaren, **Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmeksizin, şartları taşıyan mükellefler istisnadan yararlanabileceklerdir.** Değerleme raporu düzenlenmesi hususu kaldırıldığından, tebliğde bu değerlendirme raporunun düzenlenmesine yönelik ibareler de kaldırılmıştır. Mükellefler, patentli veya faydalı model belgeli buluşlarından elde ettikleri kazanç ve iratları için ilgili patent veya

faydalı model belgesine sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla istisnadan yararlanabileceklerdir. Tebliğde istisna kazanç tespitine ilişkin örneklere yer verilmiştir.

6728 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü gereği maddenin yürürlüğe girdiği 9/8/2016 tarihinden önce, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanmak üzere değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmuş olan mükellefler, başvurularına konu bu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları için değerlendirme raporu düzenlenmeksizin istisnadan faydalanabileceklerdir.

KVK 5/B Maddesinin üçüncü fıkrası gereğince, 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 edilecektir. Maddenin yedinci fıkrasında ise, 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 etme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bakanlık tebliğde bu yetkiye istinaden, patentli veya faydalı model belgeli buluşunu üretim sürecinde kullanan mükelleflerin **tercih etmeleri halinde, ürettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançlarının patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmını, maliyet unsurlarını dikkate alarak ayrıştırmalarının mümkün olduğunu** belirtmiştir. Buna göre,

- Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayrıştırılmasında, buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı dikkate alınacaktır.
- Buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katlanılan tüm giderler dikkate alınacaktır. Bu kapsamda, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katlanılan;
  - İlk madde ve malzeme giderleri,
  - İşçilik giderleri,
  - Genel üretim giderlerinden düşen pay,
  - Genel yönetim giderlerinden düşen pay

gibi giderler dikkate alınmak suretiyle buluşla ilgili katlanılan maliyetler hesaplanacak ve buluşla ilgili maliyetlerin üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilecektir.

**İstisnadan yararlanmak için YMM raporu sunma zorunluluğu kaldırılmıştır.** Tebliğin “5.14.5.5. Yeminli mali müşavirlerin sorumluluğu” başlıklı bölümü tebliğ metninden çıkarıldığından, sınai mülkiyet haklarından elde edilen kazanç ve iratlara ilişkin istisnadan yararlanan kurumlar vergisi mükelleflerinin, kurumlar vergisi beyannamelerinde yararlanılan istisna tutarının doğru hesaplandığına ve uygulandığına ilişkin YMM tasdik raporunu ilgili mevzuatta belirtilen süre içinde kurumlar vergisi yönünden bağlı buldukları vergi dairesine vermeleri zorunluluğu kaldırılmıştır.

## 5- 6361 Sayılı Kanun Kapsamında Sat-Kirala-Geri Satın Al İşlemlerinde İstisna Uygulaması

Değişiklik öncesi Kurumlar Vergisi Kanununda 5. Maddenin 1. Fıkrasının (e) bendinde düzenlenmiş olan sat-kirala-geri al işlemlerine konu edilen taşınmazların satışından doğan kazançlara ilişkin istisna hükmü, 6728 sayılı kanunla aynı fıkranın (j) bendi olarak değiştirilerek yeniden düzenlenmiştir. Buna göre her türlü taşınır ve taşınmaz malların 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 satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisnadır. Böylece **taşınır malların sat-kirala-geri al işlemlerine konu olmasından** doğan kazançlar da istisnanın kapsamına dahil edilmiştir. Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.15. Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna uygulaması" başlıklı bölümde bu değişiklik sonrası uygulamaya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

**İstisnadan yararlanacak olanlar:** İstisnadan dar ve tam mükellef ayrımı olmaksızın 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla taşınır ve taşınmaz mallarını finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devreden kurumlar vergisi mükellefleri ile bu varlıkları devraldıkları kurumlara kira süresi sonunda devreden finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları yararlanabilecektir.

**İstisna uygulamasına konu olacak iktisadi kıymetler:** İstisna uygulamasına her türlü taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilecektir. Uygulama açısından;

- **Taşınmazlar** Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan mallardır
- **Taşınırlar** 6361 sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen ve kurumların aktifinde yer alan amortismanı tabi tüm taşınırlardır.

**Sat Kira Geri Al Sözleşmesi Şartları:** Taşınır veya taşınmazın kiralayana, geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla satıldığı hususunun sözleşmede yer alması zorunludur ve bu hükümlere fiilen de uyulması şarttır.

**İstisnanın Uygulanacağı Dönem:** İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

**Yararlanılacak İstisna Tutarı:** İstisna, satışın gerçekleştirildiği dönemde satıştan doğan kazancın %100'üne uygulanacaktır. Satıştan kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler ile ortaya çıkan kur farkları istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

**Satış kazancının özel fon hesabında tutulması zorunludur:** Satıştan doğan istisna kazanç, kiracı tarafından en geç dönem kazancının beyan edildiği kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar pasifte özel bir fon hesabına alınarak bu hesapta izlenecektir. Geçici vergi beyannamelerinde de istisna uygulanabilecektir. Kazancın belirtilen sürede fon hesabına

alınmaması durumunda, yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi uygulanarak tarh edilecektir.

**Fon hesabının kullanımı-amortisman:** Fon hesabına alınan kazanç tutarı kiracı tarafından sadece, gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilir. Bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortisman kısmı ise kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

**Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi:** Fon hesabına alınan kazanç tutarının başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

**Kiracının varlığı nihai olarak satması:** Sat-kiralama işlemine konu varlığın kiracı tarafından nihai olarak üçüncü bir tarafa satılması halinde, satış tutarından doğan kazanç aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

$$\text{Kazanç} = (\text{Satış Tutarı} + \text{Gider Olarak Dikkate Alınan Amortisman}) - (\text{Kiralayana Devirden Önceki Net Aktif Değer} + \text{Kiralayandan Geri Alım Bedeli})$$

Taşınır veya taşınmazların bir kiracı kurum tarafından, sat-kirala-geri al **sürecinin tamamlanması kaydıyla**, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilmesinden sonra üçüncü kişilere satılması halinde, üçüncü kişilere yapılan satıştan doğan kazancın tespitinde, taşınır veya taşınmazın bu kiracı tarafından **ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihteki net bilanço aktif değeri** dikkate alınacaktır.

Kiracının nihai olarak sattığı varlığın taşınmaz olması ve Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde, taşınmazın nihai satış işleminden doğan kazancın %75'lik kısmı anılan bentte düzenlenen istisnaya konu edilebilecektir.

**Varlıkların sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumu:**

a) Taşınır ve taşınmaz malların, **sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan** kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi halleri hariç), üçüncü kişi ve kurumlara satılması halinde, **kiralayanlar tarafından elde edilen kazanç dolayısıyla bu istisnadan yararlanılamayacaktır**. Bu durumda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için kiracı ve kiralayan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, **satışı gerçekleştiren kiralayan nezdinde** vergilendirme yapılacaktır. Bu durumda kiracı nezdinde bir işlem yapılmayacaktır.

b) Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle kiralayan kurumlar tarafından varlığın üçüncü kişilere satılması dolayısıyla sat-kirala-geri al işleminin tamamlanamaması halinde istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, **vergi ziyai cezası uygulanmaksızın** gecikme faiziyle birlikte **kiracıdan tahsil olunacaktır**. Bu durumda şartları var ise kiracı aynı maddenin (e) bendinde yer alan istisnadan faydalanabilecektir. Kiracı tarafından sat-kirala-geri al işlemine ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.

**İstisna uygulamasında başlangıç tarihi:** 6728 sayılı Kanununla eklenen bu istisna, 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan işlemlere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, 2/8/2013 tarihinden itibaren istisna kapsamındaki **taşınmazlarını** sat-kirala-geri al işlemine konu etmiş olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu işlemlerden doğan satış kazançlarını, satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar özel fon hesabına almış olmaları kaydıyla anılan tarihten itibaren bu istisnadan yararlanabilmeleri mümkün görülmüştür. Bununla birlikte, 2/8/2013 tarihinden itibaren yapılan sat-geri kirala işlemlerine konu taşınmazlar üzerinden 6728 sayılı kanunun yürürlük tarihi olan 4.9.2016 tarihinden önce ayrılmış ve önceki düzenlemeye göre gider kaydedilmiş amortismanlar bakımından bir düzeltme yapıp yapılmayacağı konusunda ve önceki hükme göre anılan taşınmazların satışından doğan ve fon hesabına alındıktan sonra sermayeye ilave edilmiş olan kazançlar (fon hesabının sermayeye ilave edilmiş olması) konusunda tebliğde açıklama yapılmamıştır. Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen **taşınır malların** satışından elde edilecek kazançlarda istisna uygulaması ise 9/8/2016 tarihinden itibaren mümkün görülmüştür.

#### **6- Varlık Ve Hakların Kira Sertifikası İhracı Amacıyla Ve Geri Alınması Şartıyla Varlık Kiralama Şirketlerine Satışı İle Geri Satın Alınmasına İlişkin İstisna Uygulaması**

Değişiklik öncesi Kurumlar Vergisi Kanununda 5. Maddenin 1. Fıkrasının (e) bendinde düzenlenmiş olan taşınmazların kaynak kuruluşlarca kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışına ilişkin istisna hükmü, 6728 sayılı Kanunla aynı fıkranın (k) bendi olarak değiştirilerek yeniden düzenlenmiştir. Yeni düzenlemeye göre, **her türlü varlık ve hakların**, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satışı ile varlık kiralama şirketlerince bu varlıkların devralındığı kuruma satışından doğan kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

**İstisnadan yararlanacak olanlar:** Bu istisna uygulamasından tam ve dar mükellef olan 6362 sayılı Kanun kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık ve haklarını varlık kiralama şirketlerine devreden kurumlar vergisi mükellefleri (**Kaynak Kuruluş**) ile bu varlık ve hakları, devraldıkları kurumlara sözleşme süresi sonunda devreden varlık kiralama şirketleri (**VKŞ**) yararlanabilecektir.

**İstisna uygulamasına konu olacak iktisadi kıymetler:** Uygulama bakımından;

- **Varlıklar:** Kira sertifikaları ihracına dayanak haklar dışındaki her türlü varlıkları ifade etmektedir.
- **Haklar:** Kira sertifikaları ihracına dayanak her türlü hakları ifade etmektedir.

**Kira Sertifikası İhracı Sözleşmelerinin İstisnadan yararlanma şartları:** İstisna uygulaması açısından, kira sertifikası ihracına ilişkin olarak kaynak kuruluş ile varlık kiralama şirketi arasında düzenlenecek sözleşmede, kira sertifikası ihracına dayanak varlık veya hakkın;

- Kaynak kuruluşça varlık kiralama şirketine kira sertifikası ihracı amacıyla satıldığına ve
- Sözleşme süresinin sonunda kaynak kuruluş tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunması ve
- Bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.

**İstisnanın Uygulanacağı Dönem:** İstisnaya konu edilecek satış kazancı, peşin veya vadeli satış ayrımı olmaksızın satış işleminin gerçekleştirildiği dönemde uygulanacaktır.

**Yararlanılacak İstisna Tutarı:** İstisna, satış işleminin gerçekleştirildiği dönemde satıştan doğan kazancın %100'üne uygulanacaktır. Satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, ortaya çıkan kur farkları istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

**Satış kazancının özel fon hesabında tutulması:** Elde edilen istisna kazanç en geç varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerine satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınacaktır. İstisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkündür. Kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi uygulanarak tarh edilecektir.

**Fon hesabında tutulan kazancın işletmeden çekilmemesi:** Fon hesabına alınan kazanç tutarının başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

**Fon hesabının kullanımı-amortisman:** Fon hesabına alınan kazanç tutarı kaynak kuruluş tarafından sadece bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilir. Bu varlık veya hakların varlık kiralama şirketine ilk kez devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortisman kısmı ise kaynak kuruluş tarafından kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya hakkın, düzenlenen sözleşme kapsamında varlık kiralama şirketi tarafından **kaynak kuruluşu kiralınması durumunda** söz konusu kiralama işlemi, Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesinde yer alan şartları taşıması kaydıyla, finansal kiralama olarak değerlendirilecek olup varlık kiralama şirketi ile kaynak kuruluş tarafından buna göre değerlemeye tabi tutulacaktır. VUK hükümlerine göre finansal kiralama olarak değerlendirilen sözleşmelerden kaynaklanan kullanma hakkı kaynak kuruluş tarafından "260 Haklar" hesabında takip edilmek suretiyle amortismanına tabi tutulacak ve kazancın tespitine ve amortisman uygulamasına ilişkin olarak Tebliğin sat-geri kirala işlemlerine dair açıklamaları dikkate alınacaktır.



Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya hakkın **varlık kiralama şirketi tarafından üçüncü bir kişiye kiralanması durumunda** ise sözleşmeye konu varlık veya hakkın kullanım hakkının kaynak kuruluşa devri söz konusu olmadığından, bu kiralama işleminin varlık kiralama şirketi ile kaynak kuruluş tarafından Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve buna göre değerlemeye tabi tutulması söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla, bu varlık veya hakka ilişkin olarak kira süresi boyunca kaynak kuruluş tarafından amortisman hesaplanmayacaktır. Kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketine devredilen varlık ve hakların sözleşme süresi sonunda varlık kiralama şirketinden geri alınmasından sonra geri alış bedeli üzerinden kaynak kuruluştaki amortisman ayrılmaya başlanacaktır. Ayrılacak amortismanın, varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı gider veya maliyet kaydedilecek, özel fon tutarına tekabül eden kısmı özel fon hesabından mahsup edilecektir.

Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya hakkın **varlık kiralama şirketi tarafından üçüncü bir kişiye kiralanması durumunda** varlık kiralama şirketi alış bedeli üzerinden amortisman ayıracak ve gider kaydedecektir. Varlık kiralama şirketinin elde edeceği kira tutarı ise istisnadan faydalanamayacaktır.

**Kaynak Kuruluşun Varlık ve Hakların Nihai Satışı:** Kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketine devredilen varlık ve hakların sözleşme süresi sonunda varlık kiralama şirketinden geri alınmasından sonra Kaynak Kuruluşu tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kira sertifikası ihracı amacıyla ilk defa varlık kiralama şirketine devrinden önce bu varlıkların kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değeri ile ilk defa kira sertifikası ihracı amacıyla devredildikleri hesap döneminden itibaren bu varlıklarla ilgili olarak gerek kaynak kuruluştaki gerekse varlık kiralama şirketinde ayrılan ve anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak kaynak kuruluş nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

Satış Kazancı = (Satış Tutarı + Gider Olarak Dikkate Alınan Toplam Amortisman Tutarı) – (Varlık Kiralama Şirketine Devrinden Önce Bu Varlıkların Kaynak Kuruluştaki Net Bilanço Aktif Değeri)

Kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketine devredilen varlık veya hakkın, sözleşme sonunda geri alınmış olması kaydıyla, aynı kaynak kuruluş tarafından birden fazla defa kira sertifikası ihracına veya sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesinden sonra **üçüncü kişilere satılması halinde**, bu satış kazancının tespitinde varlık veya hakkın bu kaynak kuruluş tarafından **ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihteki net bilanço aktif değeri** dikkate alınacaktır.

Varlık Kiralama Şirketinin varlığı kaynak kuruluşa satışından doğan kazancı vergiden istisnadır.

Kaynak kuruluşun nihai olarak sattığı varlığın **taşınmaz olması** ve Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde, taşınmazın nihai satış işleminden doğan kazancın %75'lik kısmı anılan bentte düzenlenen istisnaya konu edilebilecektir.

**Varlık ve hakların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumu:** Kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme süresi sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine satılan varlık ve hakların, varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve

kurumlara satılması durumunda varlık kiralama şirketlerinin bu satış işleminden doğan kazançları istisna kapsamında değildir. Varlık ve hakların varlık kiralama şirketleri tarafından üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda , varlık kirarla şirketine devir sırasında istisna uygulaması dolayısıyla kaynak kuruluş adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte **kaynak kuruluştan tahsil olunacaktır**. Kaynak kuruluş tarafından kira sertifikası ihracına ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de aynı şekilde uygulama yapılacaktır.

Kaynak kuruluşun bir taşınmazı kira sertifikası ihracı işlemine konu etmesi söz konusu ise, taşınmazın Varlık Kiralama şirketine devredildiği dönem itibarıyla Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki şartların sağlanmış olması ve bu şartların sonradan ihlal edilmemesi kaydıyla, bu işlemde doğan kazancın %75'lik kısmı için anılan bentte yer alan istisnadan faydalanılması mümkün olacak, kazancın kalan %25'lik kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte Kaynak Kuruluştan tahsil olunacaktır.

#### **7- Ar-Ge İndirimi Uygulaması**

6728 sayılı Kanunla, KVK'nun 10. Maddesinin 1. Fıkrasının (a) bendinde düzenlenen AR-GE indirimi müessesesi KVK'dan çıkarılarak AR-GE ile ilgili teşviklerin yer aldığı 5746 sayılı kanunda 3/A maddesi olarak yeniden düzenlenmişti. Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde bu değişikliğe dair açıklamalar Tebliğin "10.2. Ar-Ge indirimi" başlıklı bölümünde revize edilerek düzenlenmiştir.

Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

9/8/2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurulara konu yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme projeleriyle ilgili indirim uygulamasında 5746 sayılı Kanun ve buna ilişkin düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle Ar-Ge indirimi uygulamasından faydalanılacaktır. 9/8/2016 tarihinden önce ise Kurumlar Vergisi Genel Uygulama Tebliği düzenlemeleri çerçevesinde yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden yararlanılacaktır.

#### **8- Yurtdışında Mukim Kimselere Verilen Hizmetlerde Kurumlar Vergisi İndirimi Uygulaması**

6728 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Diğer İndirimler" başlıklı 10. Maddesinin 1. Fıkrasının (ğ) bendinde düzenlenmiş olan yurtdışında mukim kimselere verilen hizmetlerle ilgili indirim konusunun kapsamı genişletilerek, "ürün testi, sertifikasyon, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim" hizmetleri de kapsama alınmıştı. Genel tebliğde bu değişikliğe ilişkin düzenleme Tebliğin "10.5.1. İndirim kapsamındaki hizmetler" başlıklı bölümünde yapılmıştır.

Buna göre Türkiye’den yurtdışında mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50’sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.
- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri.
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Maliye Bakanlığına verilen belirleme yetkisi kapsamında ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan **mesleki eğitimin kapsamına giren aşağıdaki hizmetlerden** elde edilen kazançlar indirimin uygulanmasından yararlanabilecektir.

- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,
- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.

### **9- İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Yatırıma Katkı Tutarında Endeksleme**

6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnemelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanununla Kurumlar Vergisi Kanununun “İndirimli Kurumlar Vergisi” başlıklı 32/A maddesine hak kazanılan indirimli kurumlar vergisinden bakiye yatırıma katkı tutarının, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate almasına ilişkin hüküm eklenmişti. Bu hususla ilgili olarak Genel Tebliğe “**32.2.11. Yatırıma katkı tutarında endeksleme” başlıklı bölüm eklenerek açıklama yapılmıştır.** Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı (yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısımdan sonra kalan yatırıma katkı tutarı), yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan tebliğde konuya ilişkin verilen örnekte, 2015 yılında tamamlanarak işletmeye alınan teşvik belgeli yatırıma ait hesaplanan yatırıma katkı tutarının 2015 yılı sonu itibarıyla bakiye kısmı 2016 yılında yeniden değerlendirme oranında artırılmamıştır. Bunun nedeni yeniden değerlendirme oranında artışa ilişkin değişikliğin 2016 yılında yapılması olabilir. Ancak 6745 sayılı kanun, yeniden değerlendirme oranında artışın uygulanacağı 2016 yılı kazançlarının beyanı ve 2016

yılı hesap döneminin kapanmasından önce yürürlüğe girmiş olduğundan, görüşümüze göre 2015 ve öncesinde tamamlanan yatırımlarla ilgili kullanılmamış katkı tutarı 2016 yılında da yeniden değerlendirilmesinde artırılmalıdır. İdarenin tebliğde açıklanan görüşünü değiştirmemesi halinde cezalı tarhiyatla karşılaşmamak için, devreden katkı payının 2016 yılında da yeniden değerlendirilmesinde artış yapılmak suretiyle hesaplanması gerektiği iddiasıyla ilgili beyannameler ihtirazi kayıtla verilmeli ve dava açılmalıdır.