

Konu:

7061 SAYILI KANUNA İSTİNADEN KURUMLAR VERGİSİ KANUNU'NDA YAPILAN DÜZENLEMELERE İLİŞKİN 14 SERİ NO.LI KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ YAYINLANMIŞTIR

23.12.2017 tarih ve 30279 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan 14 Seri No.lı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile, 7061 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelere ilişkin açıklamalarda bulunulmuştur.

Hatırlanacağı üzere 7061 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz:

- Kooperatiflerin muafiyetleri konusunda yapılan düzenlemeler,
- Taşınmaz satış kazancındaki istisna oranının %50'ye indirilmesi,
- Finansal kiralama ve finansman şirketlerine yapılan bazı devir ve teslimlerin istisna kapsamına alınması,
- Kooperatiflerde ortak dışı işlemler ve risturn istisnasına ilişkin düzenlemeler,
- 2018, 2019 ve 2020 yıllarında kurumlar vergisi oranının %22 olarak uygulanması

Genel tebliğdeki düzenlemeler genel olarak bu başlıklara dair uygulamaya yönelik detayları içermektedir. Tebliğdeki düzenlemelerde öne çıkan bazı hususlar aşağıdaki gibidir:

- ✓ 5.12.2017 tarihinden sonra yapılan taşınmaz satışlarında uygulanacak istisna oranı %50 olarak uygulanacaktır (düzenlemeden önce söz konusu istisna oranı %75 idi),
- ✓ 1.1.2019 tarihinden itibaren 6361 sayılı Kanun kapsamında finansman şirketleri ile finansal kiralama şirketlerinin söz konusu kanun kapsamında ayırmaları gereken karşılıklar kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir,
- ✓ Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılan ve kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflere, iştirak ettiği tam mükellef kurumlar tarafından 1/1/2018 tarihinden itibaren dağıtılan kâr payları üzerinden %15 vergi kesintisi yapılacak; ancak söz konusu kooperatiflerin elde etmiş oldukları bu kâr paylarının, daha sonra ortaklara dağıtılması durumunda dağıtılan tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacaktır,

- ✓ 2018, 2019 ve 2020 hesap dönemlerinde kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre uygulanacak geçici vergi oranının %22 olarak hesaplanıp ödeneceği vurgulanmıştır.

Tebliğde yapılan değişikliklere aşağıda detaylı olarak yer verilmektedir.

1 –1 Seri No.lı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "4.13.1.4. Sadece ortaklarla iş görülmesi" başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

Değişiklik öncesi madde metni:

Değişiklik sonrası madde metni:

| | |
|--|---|
| <p>4.13.1.4. Sadece ortaklarla iş görülmesi</p> <p>Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.</p> <p>Ortak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır.</p> | <p>4.13.1.4. Sadece ortaklarla iş görülmesi</p> <p>Kooperatifler ortaklarının belirli ekonomik çıkarlarının ve özellikle meslek ve geçimlerine ait ihtiyaçlarının sağlanıp korunmasını amaçladıkları için faaliyetin normal olarak sadece ortaklarla sınırlı olması gerekmektedir. Bu nedenle, bir kooperatifin kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabilmesi için ana sözleşmesinde sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hüküm bulunması ve fiilen de bu hükme uyulması gerekmektedir.</p> <p>Ortak dışı işlemler, sadece ortak olmayanlarla yapılan işlemleri değil, ortaklarla kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda yapılan işlemleri de kapsamaktadır.</p> <p>28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen ve 1/1/2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren parantez içi hükümlerle, kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmalarının ortak dışı işlem sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.</p> <p>Örneğin, bir üretim kooperatifinin amacını gerçekleştirmek üzere kullanmış olduğu iş makinesini, ekonomik ömrünü tamamladıktan sonra satması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecek ve bu satış işlemi dolayısıyla kooperatif muafiyeti etkilenmeyecektir.</p> |
|--|---|

2 – Tebliğin “4.13.2. Yapı kooperatiflerinin muafiyetinde özel şartlar” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“4.13.3. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi

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 Bakanlığı’na 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 ettirilmek 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 işlemden 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 payınının 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 – Tebliğin “5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması” başlıklı bölümünün birinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“7061 sayılı Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 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.”

Bilindiği gibi, 7061 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklerden uygulama açısından en çok dikkat çeken düzenlemelerden birisi KVK Madde 5/1-e bendi kapsamında taşınmaz satışlarında uygulanacak istisna oranının %75'ten % 50'ye indirilmesi olmuştur. Yasa metni itibariyle bu uygulamanın yürürlük tarihi açısından bazı tereddütler oluşabiliyordu. Tebliğde yer verilen düzenleme ile bu konu net bir şekilde açıklığa kavuşturulmuş olup, yasal düzenlemenin yürürlük tarihi olan 5.12.2017 öncesindeki taşınmaz satışlarında istisna oranı %75, bu tarih sonrasındaki taşınmaz satışlarında ise istisna oranı %50 olarak uygulanacaktır.

4 – Tebliğin “5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması” başlıklı bölümünün dördüncü paragrafının sonuna aşağıdaki cümle eklenmiştir.

“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.”

Eklenen bu cümle ile bir önceki maddede açıklanan husus pekiştirilmiş olmaktadır.

Aynı bölümün (5.6.2.3.2 no.lu bölümün) sonuna aşağıdaki örnek eklenmiştir.

“Örnek 3: Maliyet bedeli 300.000.-TL olan bir taşınmaz, 2018 yılında 1.000.000.-TL'na 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'na 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 ziyasına uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyası 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 ziyasının varlığından bahsedilemeyecektir.”

Bilindiği üzere, KVK Madde 5/1-e bendinde yer alan yasal düzenlemeye göre, satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılı sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

5 – Tebliğin “5.6.2.4.1. Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampa ve kamulaştırılması” başlıklı bölümünün dördüncü paragrafında yer alan “%75'inin” ibaresinden sonra gelmek üzere “, 5/12/2017 tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarında ise %50'sinin” ibareleri eklenmiştir.

Değişiklik öncesi madde metni:

Değişiklik sonrası madde metni:

Düzenleme uyarınca, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyumsuzlukların maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin %75'inin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, uyumsuzluğun son bulunduğu dönemde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Düzenleme uyarınca, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyumsuzlukların maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin %75'inin, **5/12/2017 tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarında ise %50'sinin** de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, uyumsuzluğun son bulunduğu dönemde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

6 – Tebliğin “5.7. Bankalara veya TMSF’na borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna” bölüm başlığında geçen “Bankalara” ibaresinden sonra gelmek üzere “ finansal kiralama ya da finansman şirketlerine” ibareleri eklenmiştir.

7 – Tebliğin “5.7.1. Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF’na borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerine ve ipotek verenlere tanınan istisna” bölüm başlığında geçen “Bankalara” ibaresinden sonra gelmek üzere “, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine” ibareleri ve bu bölümün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde yapılan değişiklikle finansal kiralama veya finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış 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 devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı istisna kapsamına alınmıştır.

Buna göre, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 1/1/2018 tarihinden itibaren taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının bent kapsamında finansal kiralama ve finansman şirketlerine devrinden doğan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamına kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır. Finansal kiralama işlemlerinde, finansal kiralama konusu anılan varlıkların finansal kiralama şirketince 6361 sayılı Kanunun 33 üncü maddesi hükümleri çerçevesinde üçüncü kişilere satışı veya kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla finansal kiralama konusu anılan varlıklara ilişkin her türlü tasarruf hakkının kiralayana devri dolayısıyla kiracı nezdinde doğan kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.”

8 – Tebliğin “5.7.2. Bankalara tanınan istisna uygulaması” bölüm başlığında geçen “Bankalara” ibaresinden sonra gelmek üzere “, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine” ibareleri, bu bölümün birinci paragrafında yer alan “bankaların” ibaresinden sonra gelmek üzere “; “finansal kiralama ve finansman şirketleri” kavramlarından ise 6361 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan finansal kiralama şirketleri ile finansman şirketlerinin” ibareleri ve üçüncü paragrafında yer alan “Bankaların” ibaresinden sonra gelmek üzere “, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin” ibareleri eklenmiş olup aynı bölümün ikinci paragrafının sonuna aşağıdaki cümle ve anılan paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde yer alan %75 oranının taşınmazlar için %50 olarak uygulanmasına ilişkin yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 5/12/2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %50’lik kısmına istisna uygulanacaktır. Bu tarihten önce bankalarca yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %75’lik kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.”

“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 1: (A) Finansal Kiralama Şirketi (C) A.Ş.’ne ait olan taşınmazı (B) A.Ş.’ne 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.’ne 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 işlemiyle taşınmaz devri söz konusu olmadığından, (B) A.Ş. açısından bu işlemde elde edilen kazançta 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.”

9 – Aynı Tebliğin “5.11. Risturn istisnası” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

| | |
|---|--|
| <p>5.11. Risturn istisnası</p> <p>Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde, kooperatiflerde risturn istisnası düzenlenmiş olup tüketim, üretim ve kredi kooperatiflerinin ortakları için hesapladıkları risturnlar (ilgili alt bentlerde belirtilen bazı koşullar altında) kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.</p> <p>Kooperatiflerde, ortakların yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri tutarlardan harcanmayarak iade edilen kısımlar da kooperatifin türüne bakılmaksızın istisnadan yararlanacaktır.</p> | <p>5.11. Risturn istisnası</p> <p>7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yapılan ve 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle, 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,</p> |
| | <p>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.</p> |

10 - Tebliğin “5.11.3. Üretim kooperatiflerinde risturn istisnası” ve “5.11.4. Kredi kooperatiflerinde risturn istisnası” başlıklı bölümleri yürürlükten kaldırılmış ve sonraki bölüm numaraları buna göre teselsül ettirilmiştir.

11 – Tebliğin “11.4. Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“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.”

Bilindiği üzere, 6361 sayılı Kanunun 16. maddesi kapsamında finansman şirketleri ile finansal kiralama şirketlerine söz konusu kanun kapsamında ayırmaları gereken karşılıkların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilmesi imkânı sağlanmıştı. Bu düzenleme 1.1.2019 tarihinde yürürlüğe girecektir.

12 – Tebliğin “14.1. Beyannamenin verilmesi” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin farklı alan veya konularda yaptığı tüm ortak dışı işlemler nedeniyle, alan veya konu ayrımı gözetilmeksizin, her bir kooperatifin tüzel kişiliğine bağlı tek bir iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir. Bu iktisadi işletmenin mükellefiyetle ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinden kooperatif tüzel kişiliği sorumlu olacaktır.”

13 – Tebliğin “14.5. Kooperatif gelirlerinin sadece taşınmaz kira gelirlerinden ve mevduat faizlerinden oluşması halinde beyan” başlıklı bölümünde aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

Değişiklik öncesi madde metni:

Değişiklik sonrası madde metni:

14.5. Kooperatif gelirlerinin sadece taşınmaz kira gelirlerinden ve mevduat faizlerinden oluşması halinde beyan

Kooperatiflerin taşınmazlarını kiraya vermeleri ortak dışı işlem olarak değerlendirileceğinden, kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin tesis edilmesi gerekmektedir. Ancak, anılan kooperatiflerin başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile vergi kesintisine tabi tutulan mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermelerine gerek bulunmamaktadır. Yapılan vergi kesintileri nihai vergileme olacaktır.

Kesintiye tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile mevduat faizleri yanında diğer gelirleri de bulunan kooperatifler, kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduklarından, taşınmaz kira gelirlerini ve mevduat faizlerini de bu beyannameye dahil edeceklerdir. Ancak, kira gelirleri ile mevduat faizleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi uyarınca kesinti yoluyla ödenmiş olan vergiler, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bu kooperatiflerin beyanname verme dışında mükellefiyetle ilgili diğer ödevlerini yerine getirecekleri tabiidir.

14.5. Kooperatif gelirlerinin sadece taşınmaz kira gelirlerinden ve mevduat faizlerinden oluşması halinde beyan

Kooperatiflerin taşınmazlarını kiraya vermeleri ortak dışı işlem olarak değerlendirileceğinden, **kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin** tesis edilmesi gerekmektedir. Ancak, **bu iktisadi işletmelerin** başkaca gelir getirici faaliyetinin bulunmaması ve gelirlerinin sadece vergi kesintisine tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile vergi kesintisine tabi tutulan mevduat faizlerinden ibaret olması halinde, kurumlar vergisi beyannamesi (geçici vergi beyannameleri dahil) vermelerine gerek bulunmamaktadır. Yapılan vergi kesintileri nihai vergileme olacaktır.

Kesintiye tabi tutulmuş taşınmaz kira gelirleri ile mevduat faizleri yanında **ortak dışı başkaca işlemlerden doğan gelirleri de bulunan kooperatif tüzel kişiliğine bağlı iktisadi işletmeler**, kurumlar vergisi beyannamesi vermek zorunda olduklarından, taşınmaz kira gelirlerini ve mevduat faizlerini de bu beyannameye dahil edeceklerdir. Ancak, kira gelirleri ile mevduat faizleri üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi uyarınca kesinti yoluyla ödenmiş olan vergiler, hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan bu **iktisadi işletmelerin** beyanname verme dışında mükellefiyetle ilgili diğer ödevlerini yerine getirecekleri tabiidir.

14 – Tebliğin “15.3.9. Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr paylarında vergi kesintisi” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılan ve kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflere, iştirak ettiği tam mükellef kurumlar tarafından 1/1/2018 tarihinden itibaren dağıtılan kâr payları üzerinden %15 vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak söz konusu kooperatiflerin elde etmiş oldukları bu kâr paylarının, daha sonra ortaklara dağıtılması durumunda dağıtılan tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.”

15 – Tebliğin “16.3. Tarhiyatın muhatabı” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle oluşan iktisadi işletmenin kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, kooperatif tüzel kişiliği adına tarh olunur.”

16 – Tebliğin “36. Geçici Hükümler” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki alt bölüm eklenmiştir.

“36.8. 5520 sayılı Kanuna 7061 sayılı Kanunun 91 inci maddesiyle eklenen geçici 10 uncu madde hükmü aşağıdaki gibidir.

“Geçici Madde 10 – (1) Bu 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.

(2) Bakanlar Kurulu, birinci fıkrada yazılı %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 Kanunu’nda belirtilen esaslara göre %22 oranında geçici vergi ödenecektir.”

7061 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan önemli düzenlemelerden birisi de 2018, 2019 ve 2020 hesap dönemleri için kurumlar vergisi oranının %22’ye yükseltilmesi olmuştur. Tebliğde, söz konusu hesap dönemlerinin geçici vergi dönemlerinde de %22 oranının geçerli olacağı herhangi bir tereddüde yer vermeyecek şekilde belirtilmiştir.

Saygılarımızla,

**DENGE İSTANBUL YEMİNLİ
MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.**

EK:

Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde (Seri No: 1) Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (Seri No: 14)

(*) Sirkülerlerimizde yer verilen açıklamalar sadece bilgilendirme amaçlıdır. Tereddüt edilen hususlarda kesin işlem tesis etmeden önce konusunda uzman bir danışmandan görüş ve destek alınması tavsiyemiz olup; sadece sirkülerimizdeki açıklamalar dayanak gösterilerek yapılacak işlemler sonucunda doğacak zararlardan müşavirliğimiz sorumlu olmayacaktır.

(**) Sirkülerlerimiz hakkında görüş, eleştiri ve sorularınız için aşağıda bilgileri yer alan uzmanlarımıza yazabilirsiniz.

Erkan YETKİNER

YMM

Mazars/Denge, Ortak

evetkiner@mazarsdenge.com.tr

Güray ÖĞREDİK

SMMM

Mazars/Denge, Direktör

gogredik@mazarsdenge.com.tr

TEBLİĞ

Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığı)’ndan:

**KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 1)’NDE
DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA DAİR TEBLİĞ
(SERİ NO: 14)**

Bu Tebliğde, 28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan değişikliklerin uygulanmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiş olup, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde ilgili bölümler itibarıyla aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

MADDE 1 – 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri No: 1)’nin “4.13.1.4. Sadece ortaklarla iş görülmesi” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“28/11/2017 tarihli ve 7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla 5520 sayılı Kanunun 4 üncü maddesinin birinci fıkrasının (k) bendine eklenen ve 1/1/2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren parantez içi hükümlerle, kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmalarının ortak dışı işlem sayılmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Örneğin, bir üretim kooperatifinin amacını gerçekleştirmek üzere kullanmış olduğu iş makinesini, ekonomik ömrünü tamamladıktan sonra satması ortak dışı işlem olarak değerlendirilmeyecek ve bu satış işlemi dolayısıyla kooperatif muafiyeti etkilenmeyecektir.”

MADDE 2 – Aynı Tebliğin “4.13.2. Yapı kooperatiflerinin muafiyetinde özel şartlar” başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

“4.13.3. Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerde ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi

7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanunun 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 işlemden 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."

MADDE 3 – Aynı Tebliğin "5.6.2. Kurumlar Vergisi Kanununun yayım tarihinden sonra gerçekleşen satış işlemlerinde istisna uygulaması" başlıklı bölümünün birinci paragrafından sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

"7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 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."

MADDE 4 – Aynı Tebliğin "5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması" başlıklı bölümünün dördüncü paragrafının sonuna aşağıdaki cümle ve anılan bölümün sonuna da aşağıdaki örnek eklenmiştir.

"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 ziyana uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyai 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."

MADDE 5 – Aynı Tebliğin "5.6.2.4.1. Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması" başlıklı bölümünün dördüncü paragrafında yer alan "%75'inin" ibaresinden sonra gelmek üzere "5/12/2017 tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarında ise %50'sinin" ibareleri eklenmiştir.

MADDE 6 – Aynı Tebliğin "5.7. Bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bankalara tanınan istisna" bölüm başlığında geçen "Bankalara" ibaresinden sonra gelmek üzere "finansal kiralama ya da finansman şirketlerine" ibareleri eklenmiştir.

MADDE 7 – Aynı Tebliğin "5.7.1. Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerine ve ipotek verenlere tanınan istisna" bölüm başlığında geçen "Bankalara" ibaresinden sonra gelmek üzere "finansal kiralama ya da finansman şirketlerine" ibareleri ve bu bölümün sonuna aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

"7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde yapılan değişiklikle finansal kiralama veya finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış 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 devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı istisna kapsamına alınmıştır.

Buna göre, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 1/1/2018 tarihinden itibaren taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının bent kapsamında finansal kiralama ve finansman şirketlerine devrinden doğan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamına kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır. Finansal kiralama işlemlerinde, finansal kiralama konusu anılan varlıkların finansal kiralama şirketince 6361 sayılı Kanunun 33 üncü maddesi hükümleri çerçevesinde üçüncü kişilere satışı veya kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla finansal kiralama konusu anılan varlıklara ilişkin her türlü tasarruf hakkının kiralayana devri dolayısıyla kiracı nezdinde doğan kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir."

MADDE 8 – Aynı Tebliğin "5.7.2. Bankalara tanınan istisna uygulaması" bölüm başlığında geçen

“Bankalara” ibaresinden sonra gelmek üzere “, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine” ibareleri, bu bölümün birinci paragrafında yer alan “bankaların” ibaresinden sonra gelmek üzere “; “finansal kiralama ve finansman şirketleri” kavramlarından ise 6361 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan finansal kiralama şirketleri ile finansman şirketlerinin” ibareleri ve üçüncü paragrafında yer alan “Bankaların” ibaresinden sonra gelmek üzere “, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin” ibareleri eklenmiş olup aynı bölümün ikinci paragrafının sonuna aşağıdaki cümle ve anılan paragraftan sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraflar eklenmiştir.

“7061 sayılı Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle 5520 sayılı Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde yer alan %75 oranının taşınmazlar için %50 olarak uygulanmasına ilişkin yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 5/12/2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %50’lik kısmına istisna uygulanacaktır. Bu tarihten önce bankalarca yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %75’lik kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.”

“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 1: (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.”

MADDE 9 – Aynı Tebliğin “5.11. Risturn istisnası” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“7061 sayılı Kanunla 5520 sayılı Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yapılan ve 1/1/2018 tarihinde yürürlüğe giren değişiklikle, 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, Kanununun 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.”

MADDE 10 – Aynı Tebliğin “5.11.3. Üretim kooperatiflerinde risturn istisnası” ve “5.11.4. Kredi kooperatiflerinde risturn istisnası” başlıklı bölümleri yürürlükten kaldırılmış ve sonraki bölüm numaraları buna göre teselsül ettirilmiştir.

MADDE 11 – Aynı Tebliğin “11.4. Her ne şekilde ve ne isimle olursa olsun ayrılan yedek akçeler” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“7061 sayılı Kanununun 106 ncı maddesiyle 6361 sayılı Kanununun 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.”

MADDE 12 – Aynı Tebliğin “14.1. Beyannamenin verilmesi” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin farklı alan veya konularda yaptığı tüm ortak dışı işlemler nedeniyle, alan veya konu ayrımı gözetilmeksizin, her bir kooperatifin tüzel kişiliğine bağlı tek bir iktisadi işletme için

kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilecektir. Bu iktisadi işletmenin mükellefiyetle ilgili ödevlerinin yerine getirilmesinden kooperatif tüzel kişiliği sorumlu olacaktır.”

MADDE 13 – Aynı Tebliğin “14.5. Kooperatif gelirlerinin sadece taşınmaz kira gelirlerinden ve mevduat faizlerinden oluşması halinde beyan” başlıklı bölümünün birinci paragrafında yer alan “kurumlar vergisi mükellefiyetlerinin” ibareleri “kooperatif tüzel kişiliğine bağlı olduğu kabul edilen iktisadi işletme nezdinde kurumlar vergisi mükellefiyetinin” şeklinde değiştirilmiş; aynı paragrafta yer alan “anılan kooperatiflerin” ibareleri “bu iktisadi işletmelerin” şeklinde, aynı bölümün ikinci paragrafında yer alan “diğer gelirleri de bulunan kooperatifler” ibareleri “ortak dışı başkaca işlemlerden doğan gelirleri de bulunan kooperatif tüzel kişiliğine bağlı iktisadi işletmeler” şeklinde ve son paragrafında yer alan “kooperatiflerin” ibaresi “iktisadi işletmelerin” şeklinde değiştirilmiştir.

MADDE 14 – Aynı Tebliğin “15.3.9. Vergiden muaf olan kurumlara dağıtılan kâr paylarında vergi kesintisi” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılan ve kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflere, iştirak ettiği tam mükellef kurumlar tarafından 1/1/2018 tarihinden itibaren dağıtılan kâr payları üzerinden %15 vergi kesintisi yapılacaktır. Ancak söz konusu kooperatiflerin elde etmiş oldukları bu kâr paylarının, daha sonra ortaklara dağıtılması durumunda dağıtılan tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacaktır.”

MADDE 15 – Aynı Tebliğin “16.3. Tarhiyatın muhatabı” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Kurumlar vergisinden muaf olan kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle oluşan iktisadi işletmenin kazançları üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi, kooperatif tüzel kişiliği adına tarh olunur.”

MADDE 16 – Aynı Tebliğin “36. Geçici Hükümler” başlıklı bölümünün sonuna aşağıdaki alt bölüm eklenmiştir.

“36.8. 5520 sayılı Kanuna 7061 sayılı Kanunun 91 inci maddesiyle eklenen geçici 10 uncu madde hükmü aşağıdaki gibidir.

“Geçici Madde 10 – (1) Bu 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.

(2) Bakanlar Kurulu, birinci fıkrada yazılı %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.”

Tebliğ olunur.