

Sirküler No: 134

İstanbul, 25 Aralık 2017

**Konu: 7061 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda
gerçekleştirilen değişikliklere ilişkin açıklamalar yapıldı.**

Özet: 23 Aralık 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 14 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'yle, 7061 sayılı Kanun'la KVK'da gerçekleştirilen değişikliklere ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

- 7061 sayılı Kanun uyarınca kurumlar vergisi mükellefleri; 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine ait kurum kazançları üzerinden % 22 oranında kurumlar vergisi ödeyeceklerdir. Tebliğ'de anılan vergilendirme dönemlerinin kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere Gelir Vergisi Kanunu'nda belirtilen esaslara göre % 22 oranında geçici vergi ödeneceği ifade edilmiştir.

- 7061 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (e) bendi kapsamında taşınmazların (gayrimenkuller) satışından sağlanan kazançta uygulanan % 75'lik istisna oranı % 50'ye düşürülmüştür. Bu hüküm yayım tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Tebliğ'de; söz konusu oran değişikliğinin yürürlüğe girdiği **5 Aralık 2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın % 50'lik kısmına**; bu tarihten önce yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise % 75'lik kısmına **istisna uygulanacağı** ifade edilmiştir.

- 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren; taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrasının (f) bendi kapsamında finansal kiralama ve finansman şirketlerine devrinden doğan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamına kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır.

- Finansal kiralama veya finansman şirketlerinin kanuni takibe alınmış alacakları nedeniyle **1 Ocak 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.

- Finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından ayrılan özel karşılıkların tamamı ayrıldıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu hükmüm, 1 Ocak 2019 tarihinde yürürlüğe gireceğinden, bu tarihten önce anılan kurumlarca ayrılan özel karşılıkların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

5 Aralık 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 7061 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda bazı değişiklikler yapılmıştır.

23 Aralık 2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 14 seri numaralı Tebliğ'de, bu yeni hükümlerin uygulanmasına ilişkin olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde yapılan değişiklikler hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

Kuzey YMM ve Bağımsız
Denetim A.Ş.
Maslak Mahallesi
Eski Büyükdere Cad.
Orjin Maslak Plaza
No: 27 Kat: 1-5 Sarıyer
İstanbul - Turkey
Tel: +90 (212) 315 30 00
Fax: +90 (212) 234 10 67
www.vergidegundem.com
www.ey.com

Bu dokümanda yer alan açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş. 'ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.

1. Kurumlar vergisi oranı

7061 sayılı Kanun'un 91. maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen geçici 10. madde uyarınca, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine ait kurum kazançları üzerinden hesaplanması gereken kurumlar vergisi oranı % 20'den % 22'ye çıkarılmıştır. Özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için söz konusu oran değişikliği 2018, 2019 ve 2020 yılları içinde başlayan hesap dönemlerinde uygulanacaktır.

14 seri numaralı Tebliğ'in 16. maddesinde konuya ilişkin olarak; "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." açıklaması yapılmıştır.

2. Gayrimenkul satış kazancına ilişkin istisna oranı

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 almaktaydı.

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

14 seri numaralı Tebliğ'in 3, 4 ve 5. maddeleriyle, 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliği'nin ilgili bölümlerinde yer alan % 75 oranının, gayrimenkul teslimlerinde yüzde 50 olarak uygulanacağına ilişkin açıklamalar eklenmiş ve vadeli satışa ilişkin ilişkin aşağıdaki örneğe yer verilmiştir.

"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 ziyaına 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."

Tebliğ'de ayrıca; söz konusu **oran değişikliğinin yürürlüğe girdiği 5 Aralık 2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın % 50'lik kısmına istisna uygulanacağı; bu tarihten önce yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise % 75'lik kısmının istisna uygulamasına konu edilebileceği belirtilmiştir.**

3. Finansal kiralama ve finansman şirketlerine borcu olanların, bu borçlarına karşılık gayrimenkul ve iştirak hisselerini ilgili şirketlere devrinde kurumlar vergisi istisna uygulaması.

14 seri numaralı Tebliğ'in 7. maddesinde konuya ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

"7061 sayılı Kanun'un 89. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. 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 Ocak 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 Kanun'un 33. 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."

4. Banka, finansal kiralama ve finansman şirketlerinin kendilerine borçlu olanlardan bu borçlarına karşılık devraldıkları iştirak hisseleri ve gayrimenkullerin satışında istisna uygulaması.

14 seri numaralı Tebliğ'in 8. maddesinde konuya ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmış ve örnek eklenmiştir:

"7061 sayılı Kanun'un 89. maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde yer alan % 75 oranının taşınmazlar için % 50 olarak uygulanmasına ilişkin yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 5 Aralık 2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın % 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 Ocak 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, kiralayana 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 işlemiyle 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. Finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından ayrılan özel karşılıkların gider kaydı

14 seri numaralı Tebliğ'in 11. maddesinde konuya ilişkin aşağıdaki açıklamalar yer verilmiştir:

"7061 sayılı Kanun'un 106. maddesiyle 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun 16. 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 Ocak 2019 tarihinden itibaren yürürlüğe gireceğinden bu tarihten önce anılan kurumlarca ayrılan özel karşılıkların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır."

6. Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti ve risturn istisnası

14 seri numaralı Tebliğ'in 1, 2, 9, 10, 12, 13, 14 ve 15. maddelerinde, kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti, ortak dışı işlemlerin vergilendirilmesi ve risturn istisnası konularında ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır.

Söz konusu Tebliğ sirkülerimiz ekinde dikkatinize sunulmaktadır.

Saygılarımızla.
Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.
Erdal Çalıklıoğlu

Sirküler içeriği hakkında ek bilgi gerektiğinde; (212) 408 52 23 numaralı telefonda Melike Kılınc (melike.kilinc@tr.ey.com) veya (212) 408 51 79 numaralı telefonda M. Fatih Köprü (fatih.kopru@tr.ey.com) ile temasa geçmenizi rica ederiz.

Yukarıda yer verilen açıklamalarımız, konuya ilişkin genel bilgiler içermektedir. EY ve/veya Kuzey YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.'ye, işbu dokümanın içeriğinden kaynaklanan veya içeriğine ilişkin olarak ortaya çıkan sonuçlardan dolayı herhangi bir sorumluluk iddiasında bulunulamaz.