

KURUMLAR VERGİSİ KANUNUNDA YAPILAN DEĞİŞİKLİKLERİN UYGULAMASINA İLİŞKİN AÇIKLAMALAR

23 Aralık 2017 Tarihli 30279 Sayılı Resmi Gazete’de 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nde Değişiklik Yapılmasına Dair 14 Seri No’lu Tebliğ Yayınlanmıştır. Yayınlanan bu Tebliğ ile Torba Kanun olarak bilinen 7061 Sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla yapılan değişikliklere ilişkin uygulama ve esaslar Sirkülerimizin konusunu oluşturmaktadır.

Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi Oranı 2018, 2019 ve 2020 Hesap Dönemleri İçin %22 Oranında Uygulanacaktır.

Bilindiği üzere kurum kazançları için %20 olarak uygulanan **kurumlar vergisi oranı** 7061 Sayılı Bazı Vergi Kanunları İle Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla yapılan değişiklikle **2018, 2019 ve 2020 yılı** vergilendirme dönemlerinde **%22** olarak uygulanacaktır.

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.

Kooperatiflerde Ortak Dışı İşlem

7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunla **1/1/2018** tarihinden itibaren yürürlüğe giren 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.

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 işlemde 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.

Kurumlar Vergisinden Muaf Olan Kooperatifler

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.

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.**

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

Risturn İstisnası

7061 sayılı Kanunla 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, 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.

Taşınmaz Satışlarından Elde Edilen Kazançlarda İstisna Uygulaması

5/12/2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın **%50'lik** kısmına istisna uygulanacak; bu tarihten önce yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise **%75'lik** kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

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

Örnek 3: Maliyet bedeli 300.000.-TL olan bir taşınmaz, 2018 yılında 1.000.000.-TL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2018 yılında 300.000.-TL, 2019 yılında 300.000.-TL, 2020 yılında 200.000.-TL ve 2021 yılında 200.000.-TL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın %50'sini (700.000 x %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 x %70) x %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

ziyayına uğramış olacağından vergi aslı, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

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

Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerine ve ipotek verenlere tanınan istisnalar

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 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.**

Bankalara tanınan istisna uygulaması finansal kiralama ya da finansman şirketlerine' de tanınmıştır.

%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 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 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.

Finansal Kiralama ve Finansman Şirketleri Tarafından Ayrılan Özel Karşılıklar

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

Saygılarımızla,