

SİRKÜ : 2017/34

**Konu : 7061 Sayılı Kanun ile ve 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda Yapılan Düzenlemeler**

**KAYSERİ
15.12.2017**

05.12.2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair 7061 Sayılı Kanun ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır.

1- Kurumlar Vergisi Oranı 2018, 2019 ve 2020 yılları için %22 olarak uygulanacaktır.

7061 Sayılı Kanun'un 91. maddesi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'na Geçici 10. Madde eklenerek, hesap dönemi takvim yılı olan mükelleflerin 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine ait kurum kazançlarına uygulanacak kurumlar vergisi oranı %22 olarak değiştirilmiştir.

Özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için söz konusu artırılmış vergi oranının ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine uygulanması öngörülmüş olduğundan, özel hesap dönemine sahip kurumların 2019, 2020 ve 2021 yıllarında biten hesap dönemlerine ait kurum kazançları üzerinden %22 oranında vergi alınacaktır.

Söz konusu geçici maddede Bakanlar Kuruluna artırımlı vergi oranını tekrar %20 oranına kadar indirme yetkisi verilmiştir.

Kurumlar vergisi mükelleflerince cari dönemin kurumlar vergisi oranında geçici vergi ödendiğinden, söz konusu hesap dönemlerine ait geçici vergi dönemlerinin geçici vergi oranı da %22 olarak uygulanacaktır.

2- Kurumların taşınmaz satış kazançlarında uygulanacak istisna oranı %50'ye düşürülmüştür.

7061 Sayılı Kanun'un 89. Maddesi ile 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-e maddesinde yapılan düzenleme sonucu kurumların iki yıl aktiflerinde bulunan taşınmazların satışından elde edilen kazançlara uygulanacak istisna oranı %75'den %50'ye düşürülmüştür.

İştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançta uygulanacak %75'lik istisna oranında ise bir değişiklik yapılmamıştır.

Bu oran değişikliğinin Kanunun yayım tarihi olan 05.12.2017 tarihinden itibaren uygulanması öngörülmektedir. Taşınmaz satışları tapuda tescil ile hüküm ifade ettiğinden bu oran değişikliğinin nasıl uygulanacağı konusunda Maliye Bakanlığınca yapılacak açıklamaların beklenmesi gerekmektedir.

Taşınmaz satışlarından elde edilen kazançta istisna uygulanmasını öngören bir diğer düzenleme ise aşağıda 3. maddede belirtilen bankaların, finansal kiralama ve finansman şirketlerinin alacalarına karşılık olarak borçlulardan, bunların kefillerinden ve ipotek verenlerinden devir aldıkları taşınmazların satılmasından elde ettikleri kazançlara ilişkin olup, bu kurumların söz konusu taşınmazların satışından elde ettikleri kazançta uygulanacak istisna oranı da %75'den %50'ye düşürülmüştür. Bu oran değişikliği bankalar açısından kanunun yayım tarihi olan 05.12.2017 tarihinden itibaren finansal kiralama ve finansman şirketleri açısından 01.01.2018 tarihinden itibaren uygulanacaktır.

3- Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerine borçlu olanların ve bunların kefilleri ile ipotek verenlerinin borçlarına karşılık taşınmazlarının, iştirak hisselerinin, kurucu senetlerinin, intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının bu kurumlara devrinden elde edilecek hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançlara ve bu şekilde elde edilen kıymetlerin bu kurumlarca tekrar satılmasından elde edilen kazançta kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir.

5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5/1-f maddesindeki düzenlemeye göre finansal kurumlardan sadece bankalara borçlu olanların ve bunların kefillerinin ve ipotek verenlerinin borçlarına karşılık taşınmazlarının, iştirak hisselerinin, kurucu senetlerinin, intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının bankalara devrinden elde edilen kazançta kurumlar vergisi istisnasının uygulanması öngörülmekteydi. 7601 Sayılı Kanun'un 89 maddesi ile 01.01.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere söz konusu maddede yapılan düzenleme sonucu;

Finansal kiralama ve finansman şirketlerine

borçlu olanların, bunların kefillerinin ve ipotek verenlerinin

borçlarına karşılık taşınmazlarının, iştirak hisselerinin, kurucu senetlerinin, intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının

finansal kiralama ve finansman şirketlerine devrinden elde edilecek hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına ait kazanç tutarına da

kurumlar vergisi istisnası getirilmiştir.

6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dahil finansal kiralama ve finansman şirketlerince yukarıda belirtilen şekilde iktisap edilen taşınmazlarının satışından doğan kazançta %50 oranında, iştirak hisselerinin, kurucu senetlerinin, intifa senetlerinin ve rüçhan haklarının satışından elde edilen kazançta ise %75 oranında kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır.

4- Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerinin alacakları için ayırdıkları özel karşılıkların, ayırdıkları yılda kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması sağlanmıştır.

6361 Sayılı Kanun'un 16. Maddesinde, Kanun kapsamındaki Şirketlere, işlemlerinden kaynaklanan alacaklarından doğmuş veya doğması beklenen ancak, miktarı kesin olarak belli olmayan zararlarını karşılamak amacıyla Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde karşılık ayırma zorunluluğu getirilmiştir. 7061 Sayılı Kanun'un 106. Maddesi ile 01.01.2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 6361 Sayılı Kanun'un 16. Maddesinde yapılan düzenleme sonucu finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından bahsedilen madde uyarınca ayırdıkları özel karşılıkların tamamının, ayırdıkları yılda kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınması sağlanmıştır.

5- Kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti yeniden düzenlenmiştir.

7061 Sayılı Kanun'un 88 ve 89. Maddeleri ile 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe girmek üzere 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 4. Maddesinin (k) bendinde ve 5. Maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yapılan değişiklikler sonucu (tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç) kooperatiflerin kurumlar vergisi muafiyeti yeniden düzenlenmiştir.

Yapılan değişiklikler ile muafiyet uygulamasında Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlem olarak tanımlanmış, Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmelerinin ortak dışı işlem sayılmayacağı belirtilmiş, Kooperatiflerin, kendi bünyelerinde kurdukları iktisadi işletmelerinden veya tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisinin bulunmadığı açıklanmıştır.

Kooperatiflerin ortak dışı işlemlerinin bulunması halinde ise kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilecektir.

Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları işlemler açısından muafiyet hükümleri devam ettiğinden, kurumlar vergisinden muaf olanlar açısından da risturn kazanç istisnasının uygulanması söz konusu olmayacağından 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. Maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan üretim kooperatiflerinde ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiftan üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine, kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere göre; hesapladıkları risturnlarda istisna uygulanmasına ilişkin hükümler madde metninden çıkarılmıştır.

Aşağıda bu düzenlemelerin eski ve yeni metinlerine yer verilmiştir.

Eski Metin	Yeni Metin (yürürlük 01.01.2018)
<p>Muafiyetler Madde 4- Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muafır:</p> <p>.....</p> <p>k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine (Yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz.) ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri.</p>	<p>Muafiyetler Madde 4- Aşağıda sayılan kurumlar, kurumlar vergisinden muafır:</p> <p>.....</p> <p>k) Tüketim ve taşımacılık kooperatifleri hariç olmak üzere, ana sözleşmelerinde sermaye üzerinden kazanç dağıtılmaması, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay verilmemesi, yedek akçelerin ortaklara dağıtılmaması ve sadece ortaklarla iş görülmesine ilişkin hükümler bulunup, bu hükümlere fiilen uyan kooperatifler ile bu kayıt ve şartlara ek olarak kuruluşundan inşaatın bitim tarihine kadar yönetim ve denetim kurullarında, söz konusu inşaat işlerini kısmen veya tamamen üstlenen gerçek kişilerle tüzel kişi temsilcilerine veya Kanununun 13 üncü maddesine göre bunlarla ilişkili olduğu kabul edilen kişilere veya yukarıda sayılanlarla işçi ve işveren ilişkisi içinde bulunanlara yer vermeyen ve yapı ruhsatı ile arsa tapusu kooperatif tüzel kişiliği adına tescil edilmiş olan yapı kooperatifleri. (Kooperatiflerin ortakları dışındaki kişilerle yaptıkları işlemler ile kooperatif ana sözleşmesinde yer almayan konularda ortakları ile yaptıkları işlemler "ortak dışı" işlemlerdir. Kooperatiflerin faaliyetin icrasına tahsis ettikleri ve ekonomik ömrünü tamamlamış olan demirbaş, makine, teçhizat, taşıt ve benzeri amortismanına tabi iktisadi kıymetleri elden çıkarmaları ile yapı kooperatiflerinin kendilerine ait arsalarını kat karşılığı vererek her bir hisse için bir işyeri veya konut elde etmeleri ortak dışı işlem sayılmaz. Kooperatiflerin ortak dışı işlemleri nedeniyle kooperatif tüzel kişiliğine bağlı ayrı bir iktisadi işletme oluşmuş kabul edilir. Kooperatiflerin, iktisadi işletmelerinden ve tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından kazanç elde etmelerinin ve bu kazançların daha sonra ortaklara dağıtılmasının muafiyete etkisi yoktur. Ortak dışı işlemlerden elde edilen kazançların vergilendirilmesine ilişkin usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir.)"</p>

Eski Metin	Yeni Metin (yürürlük 01.01.2018)
<p>İstisnalar Madde 5- Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:</p> <p>.....</p> <p>i) Kooperatif ortaklarının yönetim gideri karşılığı olarak ödedikleri paralardan harcanmayarak iade edilen kısımlar ile aşağıda belirtilen kooperatiflerin ortakları için:</p> <p>1) Tüketim kooperatiflerinde, ortakların kişisel ve ailevi gıda ve giyecek ihtiyaçlarını karşılamak için satın aldıkları malların değerine,</p> <p>2) Üretim kooperatiflerinde, ortakların üreterek kooperatife sattıkları veya kooperatiften üretim faaliyetinde kullanmak üzere satın aldıkları malların değerine,</p> <p>3) Kredi kooperatiflerinde, ortakların kullandıkları kredilere, göre hesapladıkları risturnlar.</p> <p>Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kar dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.</p> <p>Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.</p> <p>Bu bent hükümleri, 29/6/2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanır.</p>	<p>İstisnalar Madde 5- Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:</p> <p>.....</p> <p>i) 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 risturnlar.</p> <p>Bu risturnların ortaklara dağıtımı, kar dağıtımı sayılmaz. Risturnun nakden veya aynı değerde mal ile ödenmesi istisnanın uygulanmasına engel değildir.</p> <p>Ortaklardan başka kimselerle yapılan işlemlerden doğan kazançlar ile ortaklarla ortaklık statüsü dışında yapılan işlemlerden doğan kazançlar hakkında risturnlara ilişkin istisna hükmü uygulanmaz. Bunların genel kazançtan ayrılmasında, ortaklarla yapılan iş hacminin genel iş hacmine olan oranı esas alınır.</p> <p>Bu bent hükümleri, 29/6/2004 tarihli ve 5200 sayılı Tarımsal Üretici Birlikleri Kanununa göre kurulan Birliklerin üyeleri ile yaptıkları muameleler hakkında da uygulanır.</p>

6- Gayrimenkul Kira Gelirinin Beyanında Götürü Gider Usulünü Seçenlerin Yararlanabilecekleri İndirim Oranı %25'den %15'e düşürülmüştür.

7061 Sayılı Kanun'un 14. maddesi ile 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. Maddesinde yapılan düzenleme sonucu gayrimenkul kira geliri elde edenlerden kira gelirin beyanında götürü gider usulünü seçenlerin yararlanabilecekleri indirim oranı 01.01.2017 tarihinden elde edilen gelirlere uygulanmak üzere %25'den %15'e düşürülmüştür.

