

SİRKÜLER

Sayı:2017/1

Tarih:02.01.2017



11 SERİ NOLU KURUMLAR VERGİSİ TEBLİĞİ HAKKINDA

Realite Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
2000 Eyler Mah. 76078 Sk.
Fonte İşmerkezi A Blok 5/1 / 801
Postakodu:01200 Seyhan/ADANA
Tel : +90 322 459 84 63
Fax : +90 322 459 84 66



11 SERİ NOLU KURUMLAR VERGİSİ TEBLİĞİ HAKKINDA

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (seri no: 1)'nde değişiklik yapılmasına dair tebliğ (seri no: 11) 29935 sayılı ve 31.12.2106 tarihli 3. Mükerrer Resmi Gazetede yayımlanmıştır. Tebliğle getirilen düzenlemelere aşağıda başlıklar halinde yer verilmiştir.

1. Bölgesel Yönetim Merkezlerine Tanınan Muafiyet

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 bölgesel yönetim merkezleri belirli şartlarla kurumlar vergisinden muaf tutulmuştur.

Bölgesel yönetim merkezleri;

- Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulmaları,

- 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 kurumlar vergisinden muaf olacaklardır

Bölgesel yönetim merkezleri, yabancı şirketin, diğer ülkelerdeki birimlerine yönelik olarak; planlama, tanıtım, marka yönetimi, araştırma, analiz vb. faaliyetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmetlerinin sağlanması alanlarında hizmet vermek amacıyla kurulabilmektedir.

Bölgesel yönetim merkezleri Türkiye’de ticari ve diğer gelir getirici veya Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izin konusu dışında bir faaliyette bulunamaz ve gelir elde edemez; aksi takdirde muafiyet kaybedilecektir.

Ekonomi Bakanlığından gerekli izni alarak Türkiye’de hizmet vermeye başlayan bölgesel yönetim merkezleri, bu izin belgesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine ibraz edecek ve yukarıda bahsedilen şartları taşımaları kaydıyla kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanabileceklerdir.

2. Sat- Geri Kirala Al İşlemlerine Yönelik Düzenleme

2.1. 5/1-e Bendinde Yer Alan İki Yıllık Sürenin Hesabı

Bilindiği üzere sat-geri kirala al işlemlerine ilişkin olarak kiracı-kaynak kuruluş ile finansal kiralama-varlık kiralama şirketleri arasında gerçekleşen taşınır-taşınmaz malların devri suretiyle oluşan kazancın istisna edilmesi, 5/1-e kapsamından çıkarılarak 6728 sayılı kanunla j ve k bendleri şeklinde ayrı bir düzenleme getirilmiştir. Buna paralel olarak 5/1-e bendine;

“21/11/2012 tarihli ve 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 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kiracı ya da kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma sürelerinin hesabında, bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.” Hükmü ilave edilmiştir.

Sat-geri kirala-al işlemlerinde sözleşme sonunda taşınmazın kiralayan (finansal kiralama ve varlık kiralama şirketleri) tarafından üçüncü kişilere satışında 5/1-e bendindeki iki yıllık sürenin hesabında kiralayanda geçen süreler de dikkate alınarak istisna uygulanacaktır.

Örneğin; (A) A.Ş.'nin 6/6/2016 tarihinde iktisap ederek aktifine aldığı taşınmazı, şirketin finansman ihtiyacı dolayısıyla 23/9/2016 tarihinde (B) Kalkınma Bankası A.Ş.'ye geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla devredilmiştir. (B) Kalkınma Bankası A.Ş. bu taşınmazı 7 yıllığına (A) A.Ş.'ye geri kiralamıştır. (B) Kalkınma Bankası A.Ş. sözleşme süresi sonunda bu taşınmazı 25/9/2023 tarihinde (A) A.Ş.'ye geri satmıştır. (A) A.Ş. bu taşınmazını 8/12/2023 tarihinde (C) Ltd. Şti.'ne satmıştır. (A) A.Ş.'nin 6/6/2016 tarihinde iktisap etmiş olduğu taşınmazın (C) Ltd. Şti.'ne satışında istisna uygulanırken, 2 tam yıl aktifte yer alma şartının sağlanıp sağlanamadığının tespitinde bu taşınmazın (B) Kalkınma Bankası A.Ş.'nin aktifinde bulunduğu süre de dikkate alınacaktır. Buna göre, (A) A.Ş.'nin finansman temini amacıyla sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği taşınmazını 8/12/2023 tarihinde (C) Ltd. Şti.'ne satışında istisna uygulaması açısından iki tam yıllık aktifte yer alma şartının sağlanıp sağlanamadığının tespitinde **6/6/2016 ile 8/12/2023 tarihleri arasındaki süre** dikkate alınacaktır.

2.2. 5/1-j Bendinde Yer Alan Düzenleme

11 seri nolu tebliğ ile 1 seri nolu tebliğe 5.15. nolu bölüm eklenerek taşınmaz ve taşınırın 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 ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlara yönelik istisna uygulaması hakkında detaylı açıklamalar yapılmıştır.

İstisna uygulaması açısından, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede, bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın;

- kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanağına ve –

sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.

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

Bu varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kiracılarca varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.

İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.

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 kullanılabilecektir.

Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, 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 ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıklara ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra kiracılar tarafından hesaplanacak amortismanların, kiralayan kurumlara devrinden önce (birden fazla kere sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıkların ilk kez devrinden önce) ilgili varlığın kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.

Örnek: (Ç) A.Ş. 13/5/2014 tarihinde 2.500.000.- TL'ye iktisap ettiği ve aktifine aldığı taşınırını 8/9/2016 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ederek (D) Katılım Bankası A.Ş.'ye 3.000.000.- TL bedelle devretmiştir. Bu sürede (Ç) A.Ş.'nin söz konusu taşınırı için ayırdığı amortisman tutarı 500.000.- TL'dir.

İstisna kazanç : Satış bedeli – Taşınırın (Ç) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri

Taşınırın (Ç) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri : Maliyet bedeli – Birikmiş amortismanlar

İstisna kazanç : 3.000.000.- TL – (2.500.000.- TL – 500.000.- TL)
: 1.000.000.- TL

(Ç) A.Ş. istisnaya konu 1.000.000.- TL tutarındaki kazancını pasifte özel bir fon hesabında takip edecektir. Özel fon hesabında takip edilecek olan bu tutar sadece, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınıra ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca, gerekse kira süresinin sonunda taşınırın geri alınmasından sonra 3.000.000.- TL

üzerinden ayrılacak amortismanların, bu tutar ile taşınırın (D) Katılım Bankası A.Ş.'ye devredildiği tarihte kiracıdaki net bilanço aktif değeri arasındaki fark olan (3.000.000.- TL – 2.000.000.- TL =) 1.000.000.- TL'ye isabet eden kısmına mahsup edilmek suretiyle kullanılabilecektir. Dolayısıyla, gerek kira süresi boyunca, gerekse kira süresinin sonunda taşınırın geri alınmasından sonra 3.000.000.- TL üzerinden ayrılacak toplam amortismanların, en fazla 2.000.000.- TL'lik kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek olup kalan 1.000.000.- TL'lik kısmı ise özel fon hesabından mahsup edilecektir.

İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, kur farkı, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

6728 sayılı Kanunun 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin birinci alt bendiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (j) bendinde düzenlenen 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 bulunmaktadır.

Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınır malların satışından elde edilecek kazançlarda istisna uygulaması 9/8/2016 tarihinden itibaren mümkün olacaktır.

2.3. 5/1-k Bendinde Yer Alan Düzenleme

11 seri nolu tebliğ ile 1 seri nolu tebliğe 5.16. nolu bölüm eklenerek 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 kazançların kurumlar vergisinden istisna uygulaması hakkında detaylı açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu istisnanın uygulanması 5/1-j ile aynı olduğundan dolayı yukarıdaki 2.2 nolu bölümdeki açıklamalar aynen geçerlidir.

3. Özel Kreş ve Gündüz Bakımevlerinin İşletilmesinden Elde Edilen Kazanç İstisnası

6745 sayılı kanunun 64'üncü maddesiyle 01.01.2017'den itibaren uygulanmak üzere özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden doğan kazançların 5 hesap dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna edilmesi hükme bağlanmıştır. Bu amaçla kanunun 5/1-ı bendine özel kreş ve gündüz bakımevleri ibaresi eklenmiştir. 11 seri nolu tebliğle 1 seri nolu tebliğin "5.10. Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna" başlıklı bölümünde buna uygun olarak gerekli revizeler yapılmıştır.

Ayrıca 11 seri nolu tebliğin 6 ve 7'nci maddeleri ile Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisnadan yararlanmak için Maliye Bakanlığına başvurma zorunluluğu kaldırılmıştır.

"Mükellefler, Milli Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır."

4. Sınai Mülkiyet Haklarında İstisna Uygulamasında Yapılan Değişiklik

Bilindiği üzere 6518 sayılı Kanunun 82 nci maddesiyle 1/1/2015 tarihinden itibaren elde edilen kazanç ve iratlara ve bu tarihten itibaren yapılacak vergi kesintilerine uygulanmak üzere kanuna 5/B maddesi ile Sınai mülkiyet haklarında istisna uygulaması getirilmiştir.

Maddenin 2/c bendinde 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,”* hükmünün uygulanmasına yönelik olarak GİB tarafından çıkarılan tebliğ ile değerlendirme raporunun vergi müfettişleri tarafından tanzim edilmesi kararlaştırılmıştır. Ancak faydalı buluş ve patent değeri ayrı bir uzmanlık gerektirdiğinden dolayı bu hususta Bakanlıkta bir tıkanma yaşanmış ve değerlendirme amacıyla müfettişlere gönderilen görevlendirmeler askıya alınmıştır. Bu soruna mukabil olarak 6728 sayılı kanunun 57’nci maddesiyle 09.08.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere Bakanlık tarafından Değerleme Raporu düzenlenmesi gerektiği hükmü kaldırılmıştır.

Dolayısıyla, 6728 sayılı Kanunun yürürlük tarihi olan 9/8/2016 tarihinden itibaren, Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmeksizin, şartları taşıyan mükellefler istisnadan yararlanabileceklerdir.

İstisna uygulamasında Maliye Bakanlığı tarafından değerlendirme raporu düzenlenmesi şartına ilişkin Kanunun 5/B maddesinin ikinci fıkrasının (c) bendi hükmü, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır. Ayrıca 6728 sayılı Kanunun geçici 1 inci maddesinin üçüncü fıkrasında;

“(3) 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinde bu Kanunla yapılan değişikliklerin yürürlük tarihinden önce, anılan madde kapsamında değerleme raporu düzenlenmesi amacıyla Maliye Bakanlığına başvuran mükelleflerin bu başvurularına ilişkin patent veya faydalı model belgelerine konu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları hakkında, 5520 sayılı Kanunun 5/B maddesinin bu Kanunla yapılan değişiklik sonrası hükümleri uygulanır.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre, anılan her iki maddenin de yürürlüğe girdiği 9/8/2016 tarihinden önce, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanmak üzere değerleme raporu düzenlenmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmuş olan mükellefler, başvurularına konu bu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları için değerleme raporu düzenlenmeksizin istisnadan faydalanabileceklerdir.

Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazançların %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır.

Örnek : (B) A.Ş.'nin 6/5/2013 tarihinde TPE'ye yapmış olduğu başvuruya istinaden, bu başvurusuna konu buluşuna ilişkin patent 6/7/2015 tarihinde tescil edilmiştir.

(B) A.Ş. söz konusu patentten doğan tüm haklarını 20/9/2016 tarihinde 5.000.000.- TL'ye (C) A.Ş.'ye satmış ve bu satıştan 4.000.000.- TL kâr elde etmiştir.

(C) A.Ş. bu patentin kullanım haklarını, 2/1/2017 tarihinde iki yıl süre ile (E) Ltd. Şti.'ne inhisari lisans sözleşmesiyle vererek 2017 hesap döneminde 1.000.000.- TL, 2018 hesap döneminde ise 500.000.- TL kazanç elde etmiştir.

(E) A.Ş. de söz konusu patente konu buluşu seri üretime tabi tutarak 2017 hesap döneminde 2.000.000.- TL, 2018 hesap döneminde ise 1.000.000.- TL kazanç elde etmiştir.

Buna göre;

- (B) A.Ş.'nin satış kazancının yarısı (4.000.000.- TL x %50) 2.000.000.- TL olup bu tutarın tamamı istisnaya konu edilebilecektir.

- (C) A.Ş. 2017 hesap dönemi için (1.000.000.- TL x %50) 500.000.- TL, 2018 hesap dönemi için (500.000.- TL x %50) 250.000.- TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.

- (E) A.Ş. 2017 hesap dönemi için (2.000.000.- TL x %50) 1.000.000.- TL, 2018 hesap dönemi için (1.000.000.- TL x %50) 500.000.- TL tutarında istisnadan faydalanabilecektir.

Maddenin 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.

Öte yandan, maddenin yedinci fıkrası hükmüyle, 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 etmeye Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır. Bu kapsamda, 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 ayrıştırmaları mümkündür.

5. Ar-ge İndirimi Uygulamasında Yapılan Değişiklik

1 seri nolu Tebliğin “10.2. Ar-Ge indirimi” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu bölümün alt bölümleri Tebliğ metninden çıkarılmıştır.

“Ar-Ge indirimi uygulamasına ilişkin 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi hükmü gereğince 9/8/2016 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır.

Yine 6728 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle, 5746 sayılı Kanuna 3/A maddesi eklenmiştir. 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge indirimi müessesesi 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 28 maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

Buna göre, 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. Diğer taraftan, 9/8/2016 tarihinden önce bu Tebliğ 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.”

6. Kanunun 10/ğ Bendinde Yer Alan İndirime İlişkin Düzenleme

6322 sayılı kanunla getirilen düzenleme ile Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmelerinin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'si kurum kazancından indirilmekteydi.

6728 sayılı kanunun 58'nci maddesi ile çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti genişletilerek mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, ürün testi, sertifikasyon, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmeler de indirim kapsamına alınmıştır.

11 seri nolu tebliğle indirim kapsamı genişletilen hizmetlere paralel olarak 1 seri nolu tebliğde gerekli revizeler yapılmıştır.

7. İndirimli Kurumlar Vergisi Uygulamasında Yapılan Değişiklik

6745 sayılı kanunun 66 ncı maddesiyle Bakanlar Kuruluna indirimli kurumlar vergisi oranını %80'e kadar verilmiş bulunan

artırma yetkisi %100 olarak değiştirilmiş ve 1 seri nolu tebliğin ilgili bölümleri %100 oranı dikkate alınarak revize edilmiştir.

Ayrıca 6745 sayılı Yatırımların Proje Bazında Desteklenmesi ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 66 ncı maddesiyle 5520 sayılı Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına, birinci cümlesinden sonra gelmek üzere; *“Yatırımın tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere kalan yatırıma katkı tutarı, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.”* hükmü eklenmiştir.

Bu hüküm uyarınca devreden yatırıma katkı tutarı daha önce endekslemeye tabi değilken yeni uygulamada yeniden değerlendirme oranında endekslenebilecektir. Bu hususu açıklamak üzere tebliğe 32.2.11 nolu bölüm eklenmiş ve aşağıdaki örnek hazırlanmıştır.

Örnek: (L) A.Ş. yatırım teşvik belgesi kapsamında 2013 hesap döneminde başladığı yatırımını 15/10/2015 tarihinde tamamlamış ve 1/11/2015 tarihinde tamamen işletmeye başlamıştır. (L) A.Ş.’nin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımının yatırıma katkı oranı %50 ve vergi indirim oranı %80 olup toplam yatırıma katkı tutarı 3.000.000.- TL’dir.

(L) A.Ş. toplam yatırıma katkı tutarının 800.000.- TL’lik kısmını 2013 ve 2014 hesap dönemlerinde diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle kullanmıştır.

Yatırımın tamamlandığı 2015 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, diğer faaliyetlerinden elde ettiği kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle

450.000.- TL, bu yatırımından elde ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle de 250.000.- TL olmak üzere yatırıma katkı tutarının toplam 700.000.- TL'lik kısmından yararlanmıştır.

2016 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinde, bu yatırımından elde ettiği kazancına indirimli kurumlar vergisi uygulamak suretiyle yatırıma katkı tutarının 300.000.- TL'lik kısmından faydalanmıştır.

Buna göre, (L) A.Ş. bu yatırımına ilişkin toplam yatırıma katkı tutarının kalan $[3.000.000.- \text{ TL} - (800.000.- \text{ TL} + 700.000.- \text{ TL} + 300.000.- \text{ TL}) =]$ 1.200.000.- TL'lik kısmını, 2017 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırarak kullanabilecektir.

2017 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranının %5 olması halinde, (L) A.Ş.'nin yeniden değerlendirme sonrasında yararlanabileceği yatırıma katkı tutarı $[1.200.000.- \text{ TL} \times (1 + 0,05) =]$ 1.260.000.- TL olacaktır.

(L) A.Ş.'nin 2017 hesap döneminde bu yatırımından elde ettiği kazancının 2.500.000.- TL olması halinde yararlanılacak yatırıma katkı tutarı $[(2.500.000.- \text{ TL} \times \%20) - (2.500.000.\text{TL} \times \%4)]$ 400.000.- TL ve bu durumda 2018 hesap dönemine devreden yatırıma katkı tutarı da $(1.260.000.- \text{ TL} - 400.000.- \text{ TL} =)$ 860.000.- TL olacaktır. (L) A.Ş. bu tutarı, 2018 yılı için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırarak kullanabilecektir.

Duyurulur.