

**KURUMLAR VERGİ BEYANNAMESİNİN
DÜZENLENMESİNDE ÖZELLİK ARZ EDEN
HUSUSLAR İLE
7103 SAYILI KANUN İLE GVK , VUK VE
KDVK YAPILAN DÜZENLEMELER**

**YMM D. ERKAN ATEŞLİ
İSTANBUL 29.03.2018**

İştirak Kazançları İstisnası

- Tam mükellefiyete tabi bir kurumun sermayesine katılınması nedeniyle elde edilen bir kazanç olmalı
- Kara katılma imkanı veren kurucu senetleri ve intifa senetleri de aynı nitelikte olup istisnadan faydalanır
- Kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar ise bu bent ile düzenlenen iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır.(Yurt Dışı İştirak Kazançları istisnasının şartlarına bakılmalı)
- Girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç olmak üzere diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.
- İştirakin oranı ve süresinin önemi yoktur.

Yurtdışı İştirak Kazançları İstisnası

- Yurt dışında iştirak edilen kurum anonim veya limited şirket statüsünde olmalı
- İştirak edilen kurumun merkezi Türkiye’de olmamalı
- Yurtdışındaki iştirakin sermayesinin en az %10’una sahip olunmalı
- Kazancın elde edildiği tarih itibariyle iştirak payı aralıksız en az bir yıl elde bulundurulmalı
- İştirak kazancı için en az %15 oranında vergi ödenmiş olmalı
- Yabancı kurumun faaliyet konusu finansman temini, sigortacılık veya menkul kıymet yatırımı ise yurtdışında ödenen vergi yükü en az %20 olmalı
- İştirak kazancının kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması
- **Yukarıdaki koşullar topluca dikkate alınmalıdır**
- Transfer edilen kazancın *Türk Lirasına çevrilmesi zorunlu değildir*
- İştirak kazancı, dağıtıldığı dönemde elde edilmiş sayılacağından, **transfer tarihinde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları istisna tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.**

Tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkarmalarına ilişkin istisna

Bu istisnadan sadece belli şartları taşıyan tam mükellefiyete tabi anonim şirketler yararlanabilecektir. Bu şartlar;

- Yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye’de tam mükellef olmaması,
- Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak etmesi
- Satışa konu iştirak hisselerini, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifinde tutmuş olması

gerekmektedir.

Kontrol Edilen Yabancı Kurum Kazançlarının Pasif Nitelikli Gelirlerinin Durumu

Tam mükellef gerçek kişi ve kurumların **yurt dışı iştiraklerin;**

- Gayrisafî hasılatının % 25 veya fazlasının faaliyet ile orantılı sermaye, organizasyon ve eleman istihdamı suretiyle yürütülen ticarî, ziraî veya serbest meslek faaliyeti dışındaki faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşması, (Pasif gelir sahibi olma durumu)
- Bilanço karı üzerinden %10'dan daha az vergi yükü taşıması,
- İştirakin yıllık cirosunun 100 bin TL'yi aşması,
- Yurt dışındaki iştirakin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kar payının veya oy kullanma hakkının en az %50'sine sahip olunması,

durumunda yurt dışı iştirak kurum kazancı (**dağıtılmış olsun olmasın**) Türkiye'de kurumlar vergisine tabidir. Kontrol edilen yurt dışındaki iştirakin yurt dışında ödemiş olduğu gelir/kurumlar vergileri Türkiye'de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

Emisyon Primi Kazancı İstisnası

- Anonim şirketlerin gerek kuruluş gerekse sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibari değerinin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde oluşan kazançlar "emisyon primi" veya "hisse senedi ihraç primi" olarak adlandırılmaktadır
- TTK'ya göre emisyon primi kanuni yedek akçe olarak kabul edilmekte ve kullanımı da kanuni yedek akçe ile aynı esaslara tabi bulunmakta olup, bu açıdan **kanuni yedek akçe esas sermayenin yarısını geçmediği sürece, emisyon primlerinin de dağıtılmaması gerektiği söylenilebilir.** Dolayısı ile kanuni yedek akçenin esas sermayenin yarısını aşması halinde emisyon primlerinin dağıtımının mümkün olduğu söylenilebilir.
- Ortaklara dağıtılan emisyon priminin bir kar payı olarak dikkate alınamayacağı, şirket lehine gelir olarak oluşan emisyon priminin ortaklara iadesinin, şirketin ticaret yaparak elde ettiği bir kurum kazancından kaynaklanmadığı, dolayısı ile ortaklara iadesinin kar payı olarak vergi kesintisine tabi olmaması gerektiği tartışılabilir. Ancak vergi idaresinin görüşü; emisyon priminin kar payı şeklinde ortaklara dağıtılması halinde GVK'nın 94, KVK'nın 15 ve 30.maddeleri çerçevesinde kar dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerektiği şeklindedir.

Taşınmazlar,İştirak Hisseleri, Rüşhan Haklarının Satış Kazancının KV'den İstisna Edilmesi

Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüşhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik* kısmı KV'den istisnadır.

Vergi İdaresinin görüşüne göre ; iştirak satışından zarar doğması halinde zararın %75'si, taşınmaz satışlarında ise %50'si* KKEG olarak KV matrahına ilave edilmelidir.

Öte yandan KVK'nın 5/1-e maddesindeki istisna şartlarını sağlamayan (örneğin 2 yıl tam yılı doldurmamış taşınmaz ve iştirak hisseleri satış zararının tamamı kurum kazancından indirilebilir.

(*)05/12/2017 tarihinden itibaren %50 'ye düşürülmüştür.

KVK'nın 5/1-e maddesi kapsamında taşınmaz – 1

İstisna kullanımını açısından taşınmazdan maksat:

- Arazi
- Tapu siciline kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar. Ancak tapu kütüğüne işlenmiş olan taşınmaz lehine kurulan en az 30 yılın üzerinde kurulan irtifak haklarının (üst hakkı, mecra hakkı, kaynak hakkı... gibi) satışı istisna kapsamındadır.
- Kat mülkiyetine kayıtlı bağımsız bölümler.
- Madenler taşınmaz sayılmadığı için maden arama ve işletme haklarının satışı bu kapsamda değerlendirilmez
- Sat-geri kirala-geri al yöntemine konu , taşınmazların kiracı tarafından üçüncü kişilere satışında, aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların sat-kirala-geri al işlemi dolayısıyla finansal kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

KVK'nın 5/1-e maddesi kapsamında taşınmaz - 2

- Aktifleştirilen yenileme harcamaları iki yılın hesabında dikkate alınmaz
- Tamamlanmayan binalarda arsaya isabet eden kısım istisnadan yararlandırılır
- OSB'lerce katılımcılara tahsis edilen ancak tapu kaydı katılımcı üzerinde bulunmayan arsaların satışı istisna kapsamında değildir.
- Makinelerin sökülmesi gerektiği zaman bina tahrip olacak veya zarar görecektir ise bu makineler binanın bütünleyici parçası olarak kabul edilecektir. Aynı şekilde, bina ile birlikte bir bütün oluşturan ve birbirinden ayrılmaları halinde istenilen faydayı sağlamayacak durumda olan makineler de binanın bütünleyici parçasıdır. Bunlara örnek olarak transformatörler, kazanlar, zemine raptedilen türbinler sayılabilir.
- Öte yandan, makinelerin taşınmazdan bağımsız olarak satılması halinde, mütemmim cüz olma vasıfları kalmayacağından, bunların satışı menkul mal satışı olarak kabul edilecektir.

KVK'nın 5/1-e Maddesi Kapsamında İştirak Hisselerinde İktisap Tarihi

- Bedelsiz hisselerde iktisap tarihi, bedelli ilk iktisap tarihi esas alınır
- R  han hakkı kuponlarını ellerinde bulunduranların r  han hakkı kuponları karşılığında itibari değeri ile yeni hisse senedi iktisabında iktisap tarihi eski senetlerin iktisap tarihi esas alınır.
- Aynı kuruma ait iştirak hisselerinin deđiŐik tarihlerde edinilip bir kısmının satılması halinde gerek 2 yılın hesabında gerekse maliyet bedelinin tespitinde FIFO yöntemi kullanılmalıdır.

KVK'nın 5/1- e maddesindeki istisnadan Faydalanamayacak Olanlar

- Menkul kıymet ve taşınmaz ticaretiyle uğraşanlar*
- Esas faaliyeti taşınmaz kiralama işi olanların bu amaçla sahip oldukları taşınmaz satışları
- Kat karşılığı inşaat işlerinden (hasılat paylaşımı dahil) elde edilen taşınmazlar
- Para karşılığı olmayan devir, trampa karşılığı yapılan satış işlemleri
- Satan kurumun mali yapısında bir iyileşme olması gerekir. Arsanın/iştirakin satılıp yerine arsa/ iştirak alınması şirketin **mali yapısı üzerinde olumlu etki yapmıyorsa** istisnadan faydalanılamaz.

**Vergi idaresi şirket fiilen taşınmaz ticaretini fiilen yapmasa da, ana sözleşmesinde iştigal konuları arasında taşınmaz ticareti (inşaat) bulunması hainde mezkur istisnadan faydalanılamayacağı görüşündedir. Ancak Danıştay 4. Dairesinin 08.06.2004 tarih ve E.2004/319 sayılı kararı; "ana sözleşmesinde gayrimenkul alıp satacağına dair hükümler bulunduğu halde kurulduğu tarihten itibaren böyle bir faaliyeti bulunmayan ve aynı zamanda gayrimenkul ticareti ile uğraştığına dair Maliye İdaresince hakkında herhangi bir tespitin olmadığı kurumun, taşınmaz satışında kurumlar vergisi istisnasından faydalanabileceği" şeklindedir.*

KVK'nın 5/1-e maddesi uyarınca istisna kazançla ilişkin giderlerin (tapu harcı/danışmanlık gider vs) istisna kazancın hesaplanmasında nasıl dikkate alınması gerektiği

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 02.05.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-5/1-e-112 sayılı özelgesine göre;

- Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin, istisna kapsamı dışındaki kazançlar ile ilişkilendirilmemesi gerekir.
- Öte yandan kurumlar vergisinden istisna edilecek olan tutar hesaplanırken, bu kazancın elde edilmesi aşamasında yapılan giderler düşüldükten sonraki tutarın iştirak satışlarında %75'i, taşınmaz satışlarında %50'si olarak dikkate alınmalıdır.
- Buna göre örneğin iki tam yıldan fazla süre ile elde tutulan iştirak hisselerinin satışından doğan kazançtan, bu kazancın elde edilmesi amacıyla yapılan danışmanlık giderleri düşüldükten sonra kalan tutarın %75'inin KVK'nın 5-1/e maddesi kapsamında istisna edilmesi ve bu tutarın özel fon hesabına alınması gerekmektedir.

İstisna kazançla ilişkin giderlerin (tapu harcı/danışmanlık gider vs) istisna kazancın hesaplanmasında nasıl dikkate alınması gerektiği hakkında örnek:

Veriler; Amortisman düşülmüş net defter değeri 100 TL olan taşınmazın 1.200 TL'ye satıldığını ve bu işlem ile ilgili (KDV hariç) 15 TL tapu harcı, 85 TL komisyon ödendiği ve bu şirketin istisna dışı faaliyetlerinden net 150 TL KV tabi kazancı olduğunu varsayalım.

Açıklama	Özelgeye Göre	Özelgedeki Görüşe Aykırı
Satış Tutarı	1.200,-	1.200,-
Satış Giderleri (-) Satışta Ödenen Tapu Harcı= 15 Satışta Ödenen Komisyon = 85	100,-	-0-
<u>Maliyet Bedeli(-)</u> (Amortisman düşülmüş net defter değeri)	100,-	100,-
Satış Kazancı	1.000,- (1.200-100- 100=)	1.100,- (1.200-100=)
%50 İstisna Tutarı (Fon'a alınması gereken tutar)	500,- (1.000x%50 =)	550,- (1.100x%50=)
K.V.'ne Tabi Kazanç (İstisna kazancın KV tabi tutarı)	500,- (1.000x%50 =)	550,- (1.100x%50=)
İstisna Dışı KV Tabi Kazancı	150,-	150,-
K.V.Matrahı	650,- (500+150=) KKEG =0	650,- (550+150-50=) KKEG (100x%50 =) 50

Şirketlerin kredi ve banka teminat mektubu taleplerini karşılayabilmek için ortaklarından kefalet veya garantörlük sağlaması karşılığında, bu kurum ortaklarına kredi veya alınan teminat mektupları ile çek tutarları üzerinden %2 veya %3 oranında ortaklara ödenen komisyon

- Ortaklara "garantörlük komisyonu" olarak ödenen bu bedelin, belgelendirilmesi halinde, bu ödemeler GVK'nın 40/1.'e istinaden gider olarak dikkate alınabilir.
- "garantörlük komisyonu" nakdi teminata dayanması halinde ve örtülü sermaye sayılması durumunda, buna isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderler KKEG olacaktır.
- Bu komisyon tutarları; devamlılık arz eden bir faaliyete ilişkin olmadığında söz konusu komisyon kazançları arazi kazanç olarak değerlendirilir ve KDV nin konusuna girmez.
- Ortaklarınıza ödenecek garantörlük komisyonları için gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.

KVK Tebliğ taslağında kısmi bölünme işlemleri ile ilgili düzenlemeler 1

- Taslak genel tebliğe göre; kısmi bölünme işlemlerinde devralan şirket hisselerinin devreden şirket ortaklarına verilmesi halinde, sermaye azaltımına gidilmesi gerekeceğinden, devreden şirketin sermayesini oluşturan unsurlara göre sermaye azaltımı yapılacaktır. Yapılacak sermaye azaltımında;
- Öncelikle, işletmeden çekilmesi halinde KV'ye ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, yeniden değerlendirme değer artış fonu, iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu vb.),
- Sonra, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (geçmiş yıl karları, olağanüstü yedekler vb.),
- Son olarak ise işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin,
işletmeden çekildiği kabul edilecektir.”

KVK Tebliğ taslağında kısmi bölünme işlemleri ile ilgili düzenlemeler 2

Oysa İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın konu ile ilgili 20/07/2012 tarihli B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-697 sayılı özelgesinde görüşü;

Kısmî bölünme sonucunda aynî sermaye konulan şirketten alınan hisse senetlerinin ortaklara verilmesi nedeniyle şirket sermayesinin azaltılması ve daha önce sermayeye eklenmiş olan, enflasyon düzeltmesi fark hesapları ile geçmiş yıl kârlarının da bulunması durumunda;

- Devralan şirkette yapılacak sermaye artışında enflasyon düzeltmesi fark hesaplarının ve geçmiş yıl kârlarının sermayenin bir unsuru olarak yer alması ve ayrı şekilde görülmesi şartıyla bu işlem işletmeden çekiş olarak değerlendirilmeyecek ve vergiye tabi tutulmayacaktır
- Aksi halde işletmeden çekilen tutarların öncelikle işletmeden çekildiği dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin kurumlar vergisine tabi tutulması, vergi sonrası dağıtılan kazancın da kâr dağıtımına bağlı tevkifata tabi tutulması; geçmiş yıl kârları ile ilgili tutarların da kâr dağıtımına bağlı tevkifata tabi tutulması gerekmektedir."

şeklindedir.

KVK Tebliğ taslağında kısmi bölünme işlemleri ile ilgili düzenlemeler 3

- Sermaye azaltılması durumunda öncelikle hangi sermaye unsurlarının dağıtılmış sayılacağı konusunda vergi kanunlarında herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Dolayısı ile konunun tebliğ ile düzenlenmesinin uygun olmayacağı değerlendirilmektedir.
- İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın konu ile ilgili özelgesindeki görüş hakkaniyete uygun ve isabetli bir görüş olduğu kanaatindeyim.
- Yargıya intikal etmiş bir ihtilafta Danıştay; kısmi bölünme uygulaması sonucu sermaye azaltımı yapılmak zorunda kalınması halinde, daha önce sermayeye ilave edilmiş geçmiş yıl karlarının temettü stopajına konu olmaması gerektiği şeklinde karar vermiştir.

Danıştay vergi dava daireleri kurulu kararı oy birliği ile birebir kredi aktarımlarının KDV'ye tabi olacağı hakkında hüküm tesis etmiştir -1

- Mezkur yargı kararı vergi müfettişleri açısından bağlayıcı olmayacağı kanaatindeyiz. Çünkü vergi müfettişleri 425 nolu VUK genel tebliği uyarınca vergi idaresinin an itibari GEÇERLİ görüşüne uygun (birebir aktarılan kredilerin KDV'ye tabi olmama durumu) işlem tesis etmek zorundadır.
- Grup şirketine herhangi bir bedel eklenmeksizin para cinsi, anapara,vade yapısı, faiz ve masraflarıyla birlikte aynen aktarılması işleminde aynen aktarılan bu bedeller için KDV hesaplanmaması” şeklindeki uygulamanın vergi mevzuatına uygun olduğunu düşünüyoruz.
- Kredi aktaran şirketin (aktardığı kredinin anaparası ve faiz ve masrafları dışında) kredi temin hizmeti mukabilinde bir komisyon talebinin uygun olacağı, bu komisyon tutarının emsallere uygun olarak tespit edilmesi gerektiği, bu tutarın KDV'ye tabi olacağını değerlendiriyoruz.

Danıştay vergi dava daireleri kurulu kararı oy birliği ile birebir kredi aktarımlarının KDV'ye tabi olacağı hakkında hüküm tesis etmiştir -2

- Öte yandan dava konusu olayda ; farklı tarihlerde ve şartlarda alınmış olan kredilerin toplam dönemsel ortalama faiz maliyeti hesaplanarak , bulunan bu ortalama maliyet oranının tüm dış kaynaklardan temin edilerek gruptaki diğer şirketlere kullandırılan fonlara için esas alınması şeklindeki uygulamanın, mezkur yargı kararı sonrası risk taşıdığı, vergi müfettişlerinin toplam dönemsel ortalama faiz maliyetinin yansıtılması uygulamasına göre hesaplanan faiz yansıtımalarının KDV'ye tabi olmasını isteyebilecekleri anlaşılmaktadır.
- Aktarılan kredilerin birebir takibi ve bu bire birlik ilişkisine göre kredi faiz vs maliyetinin aktarılmaması / aktarılamaması , bu nedenle dönemsel ortalama faiz maliyetinin hesaplanarak yansıtılması makul gerekçelere dayanmakta olsa bile, vergi müfettişleri birebirlik/ aynen ilişkisinin bozulduğunu ileri sürerek bu durumun mükellef lehine verilmiş olan özelgede izah edilen duruma uymadığını ileri sürebilirler.

Danıştay vergi dava daireleri kurulu kararı oy birliği ile birebir kredi aktarımlarının KDV'ye tabi olacağı hakkında hüküm tesis etmiştir 3

- Birebir kredi aktarımlarında birebirlik ilişkisinin; denetim , takip ve hesap verilebilirlik açısından ispat ve tevsik edilebilir olması gerekir.
- Birebirlik ilişkisinin ispat ve tevsikinde söz konusu krediye ilişkin “Kredi Geri Ödeme Tablosu”nun kullanılması gerekli ve faydalı olacağı, böylece faiz, KKDF ,BSMV gibi maliyetlerin aktarımında bir hata yapılmayacağı değerlendirilmektedir.

Taksit	Tarih	Aylık Ödeme	Ana Para Ödemesi	Faiz Ödemesi	KKDF	BSMV	Kalan Ana Para
1	10/2015	934,02	754,02	150,00	22,50	7,50	9.245,98

Sabit Kıymet Alımlarında Katlanılan Kur Farkı ve Faiz Giderlerinin İşletme Dönemindeki Seçimlik Hakkın İzleyen Yıllarda Değiştirilemeyeceği

- Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların maliyetine eklenmesi, işletme dönemine ait olanların ise, doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmesi hakkında mükelleflerin seçimlik hakkı bulunmaktadır. (163 Seri No'lu VUK Genel Tebliği)
- Vergi İdaresinin görüşü; işletme döneminde seçimlik hakkın tercih edildikten sonra değiştirilemeyeceği şeklindedir. Mükellefler işletme dönemindeki tercihlerini izleyen yıllarda değiştirebilmelidir. Vergi idaresinin görüşü kanunlarda açıkça yer almayan bir kısıtlamadır. Dolayısı ile hukuka uygun olmadığından bahisle mükelleflerin ihtirazı kayıtla KV beyannamesini vererek dava yoluna gitmesi tercih edilebilir.

6111 sayılı Kanun kapsamında düzeltilen ve Diğer Olağan Dışı Gider ve Zarar olarak kasa ve/veya ortaklar cari hesabını tutarının geçmiş yıl karlarından yedek akçelerden mahsup edilmesi 1

- 6111 sayılı Kanun kapsamında kasa ve/veya ortaklar cari hesabını düzelten şirketlerde söz konusu kasa ve ortaklar cari hesaplarının düzeltilen tutarları, "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilmiş, KV beyannamesinde KKEG olarak dikkate alınmıştır.
- Vergi İdaresinin görüşüne göre; 6111 sayılı Kanunun kapsamında kayıtların düzeltilmesi nedeniyle "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabına kaydedilen tutar gerçek anlamda ticari bir zarar niteliği taşımadığından; söz konusu zararın, geçmiş yıl kârlarından veya yedek akçelerden mahsup edilmesi halinde, bu mahsup işlemi kâr dağıtımı olarak değerlendirilecek ve mahsubu yapılan tutar üzerinden de kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır." (İzmir Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 12.03.2013 tarih ve 84098128-125[15-2012/9]-145 sayılı muktezası)

6111 sayılı Kanun kapsamında düzeltilen ve Diğer Olağan Dışı Gider ve Zarar olarak kasa ve/veya ortaklar cari hesabını tutarının geçmiş yıl karlarından yedek akçelerden mahsup edilmesi 2

- Özelgedeki görüşün 6111 sayılı Kanun 11/(2)c maddesinde; «.. Bu fıkra uyarınca beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmaz» hükmüne ve
- 6111 sayılı Kanuna ilişkin 1 No'lu tebliğin C/4-c maddesindeki; «... söz konusu tutarların ortaklara dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın kar dağıtımına bağlı vergi kesintisine yönelik ilave bir tarhiyat yapılmayacaktır.» düzenlemesine aykırı olduğunu düşünüyoruz.
- Ancak bu özelge nedeni ile olası incelemelerde cezalı tarhiyatlarla karşılaşmak riski bulunmaktadır.
- 6111 sayılı Kanun ile ilgili tebliğin konu ile ilgili bölümünde; "Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar" hesabının ayrıca nazım hesaplarında takip edileceği açıklanarak, söz konusu zarar tutarının yasal defter kayıtlarında izlenmesi gerektiği vurgulanmıştır. Bu takip, 6111 sayılı Kanundan kaynaklı bu zararların 580 Geçmiş Yıl Zararları hesabında ayrı bir alt hesap kodunda ayrıca yapılabilir.

Devir ve bölünme halinde kıst dönem zarar mahsubu

- Devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğduğu dönemden itibaren beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir.
- Devir ve bölünme halinde mahsup edilebilecek zararların, hangi hesap dönemine ait olduğu devralan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmek şartıyla, mükelleflerce serbestçe belirlenebilecektir. Öz sermaye sınırlamasını aşan zarar tutarları ise iptal edilecektir.” (1 Seri Nolu KVK **9.2.3.maddesi**)
- Vergi idaresi devir olan şirketin kıst dönem zararı hakkında vermiş olduğu özgelelerde; devir olan şirketin örneğin 2017 yılı kıst dönem faaliyet zararının (diğer şartların varlığı koşulu ile) geçmiş yıl zararı (2016 yılı) olarak beyannamede gösterilmek kaydıyla 2017 yılı KV beyannamesinde indirilmesinin mümkün olduğu, şeklindedir.

7103 SAYILI KANUN İLE GVK YAPILAN DÜZENLEMELER 1

1) Konutların çatı ve/veya cephelerinde yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimi teşviki (7103 sk md 3 Yürürlük tarihi: 28/03/2018)

- Yenilenebilir enerji kaynaklarına dayalı elektrik enerjisi üretimini teşvik etmek amacıyla, sahibi oldukları veya kiraladıkları konutların çatı ve/veya cephelerinde kurdukları kurulu gücü azami 10 kW'a kadar (10 kW dâhil) olan (Kat maliklerince ana gayrimenkulün ortak elektrik enerjisi ihtiyacının karşılanması amacıyla kurulan dâhil) yalnızca bir üretim tesisinden üretilen elektrik enerjisinin ihtiyaç fazlasını son kaynak tedarik şirketine satanlar gelir vergisinden muaf tutulmuştur. (GVK md 9)

7103 SAYILI KANUN İLE GVK YAPILAN DÜZENLEMELER 2

2) Kreş ve gündüz bakımevi hizmetine ilişkin yapılan ödemelerin aylık 304,43 TL'sinin GV stopajına tabi ücret matrahının tespitinde vergiden istisna edilmesi (7103 sk md 4 Yürürlük tarihi: 28/03/2018)

- İşverenlerce kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi hizmeti verilmek suretiyle sağlanan menfaatler ile işverenler tarafından söz konusu hizmetin işyerinde verilmemesi durumunda kadın hizmet erbabına aylık olarak, asgari ücretin aylık brüt tutarının %15'ini geçmemek üzere sağlanan kreş ve gündüz bakımevi yardımları ücret istisnası kapsamına alınmıştır. (GVK md 23 /1)
- Ayrıca Kanun ile Bakanlar Kuruluna, asgari ücretin aylık brüt tutarının %15'i olarak belirlenen istisna haddini, asgari ücretin %50'sine kadar artırma ve kanuni seviyesine getirme yetkisi verilmiştir. Dolayısı ile 304,43 TL'lik istisna tutarının artırılması BKK yetkisindedir.
- Ödemenin çalışanlara nakden yapılmadan kreş ve gündüz bakımevi hizmeti sağlayan gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine doğrudan yapılması gerekmekte olup, hizmet bedelinin belirlenen tutarı aşması halinde aşan kısım ücret olarak vergilendirilecektir. Ayrıca, kadın hizmet erbabına kreş ve gündüz bakımevi yardımı gibi adlar altında nakden yapılan ödemeler ve bu amaçla sağlanan diğer menfaatler istisna kapsamında değildir.

7103 SAYILI KANUN İLE GVK YAPILAN DÜZENLEMELER 3

3) Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi ödemeler ve yardımlar kıdem tazminatlarından istisna edilecek tutarın hesaplanmasında dikkate alınacaktır. (7103 sk md. 5 Yürürlük tarihi: 28/03/2018)

- Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra hizmet erbabına, karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi adlar altında yapılan ödemeler ve yardımların **İstisnayı aşan tutarlar ise ücret olarak değerlendirilerek gelir vergisine tabi tutulacaktır. (GVK md 25/1)**

7103 SAYILI KANUN İLE GVK YAPILAN DÜZENLEMELER 4

4) Asgari ücretin yıl boyunca vergi dilimi değişikliklerinden etkilenmemesini sağlayacak kalıcı düzenleme yapılmaktadır. (7103 sk md. 6 Yürürlük tarihi: 28/03/2018)

- Bekar ve çocuksuz bir asgari ücretlinin durumu esas alınmak suretiyle, gerek bu durumdaki ücretlilerin gerekse net ücreti vergi tarifesi uygulanması nedeniyle içinde bulunulan yılın Ocak-Temmuz ayına ilişkin ödenen net ücretin altında kalanların; net asgari ücretin temmuz ayına kadar ocak ayında geçerli olan net ücretin, temmuz ayından sonra ise temmuz ayında geçerli olan net ücretin altına düşmesini telafi edecek şekilde asgari geçim indirimi ilave edilmesi sağlanmaktadır. (GVK md. 32 eklenen yeni bent)

7103 SAYILI KANUN İLE VUK YAPILAN DÜZENLEMELER 1

1) İmha edilmesi gereken emtianın emsal bedelinin, takdir komisyonu kararı olmaksızın yapılabilmesine yönelik düzenleme (7103 sk md. 10 Yürürlük tarihi: 28/03/2018)

- Vergi Usul Kanunu'na “**İmha edilmesi gereken mallar**” başlıklı 278/A maddesi eklenmiştir. Bu madde ile;
- Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtia, bu mahiyetteki imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflerin başvurularına istinaden, Maliye Bakanlığı bir imha oranı tespit edebilir.
- Maliye Bakanlığınca mükellefin geçmiş yıllardaki işlemleri, fiili üretimi, satış ve imha süreçleri ile sektördeki diğer mükelleflerin durumu, yetkili idare, oda ve kuruluşların görüşleri de dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. Bu değerlendirme neticesinde, Maliye Bakanlığınca karşılıklı anlaşmak suretiyle, tayin olunan imha oranını aşmamak kaydıyla imha edilen emtianın emsal bedeli sıfır olarak kabul edilir.

7103 SAYILI KANUN İLE VUK YAPILAN DÜZENLEMELER 2

2) Yeni kurulan ve yatırım teşvik belgesi alan sermaye şirketlerince, yurtdışından getirilerek sermaye olarak konulan yabancı paralar kur değerlemesine tabi tutulmaması öngörülmektedir. (7103 sk md. 11 Yürürlük tarihi: 28/03/2018)

3) Elektronik olarak düzenlenmesi gereken belgelere ilişkin maddede belirtilen fiiller için kesilecek özel usulsüzlük cezaları ile ilgili açıklamalar yapılmış ve usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları için VUK madde 376.madde kapsamında yapılabilecek indirim oranı 1/3'ten 1/2'ye çıkarılmış ve usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamından çıkarılmıştır. (7103 sk md. 13,14,15 Yürürlük tarihi: 28/03/2018)

7103 SAYILI KANUN İLE VUK YAPILAN DÜZENLEMELER 3

4)Yatırım teşvik belgeli olsun veya olmasın imalat sanayiinde veya Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetlerinde kullanılan ve 31/12/2019 tarihine kadar alınan yeni makine ve teçhizatın mevcut amortisman sürelerinin yarısı kadarlık daha kısa bir sürede amortisman tutularak gider yazılabilmesine imkan sağlanmıştır. (7103 sk md. 16 Yürürlük tarihi: 28/03/2018)

7103 SAYILI KANUN İLE KDVK YAPILAN DÜZENLEMELER 1

1) Organize Sanayi Bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin altyapı yatırımlarına KDV istisnası getirilmiştir. (7103 sk md. 29 Yürürlük tarihi: 01/04/2018)

- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerinin, su, kanalizasyon, arıtma, doğalgaz, elektrik, haberleşme tesisleri ile yol yapımına ve küçük sanayi sitelerindeki iş yerlerinin inşasına ilişkin, organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere yapılan mal teslimleri ile hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna tutulmuştur.(KDVK md 13/1) .
- Organize sanayi bölgeleri ile küçük sanayi sitelerine veya bunlar tarafından oluşturulan iktisadi işletmelere istisna kapsamında teslimde bulunan veya hizmet ifa eden mükelleflerin mal ve hizmet alımları ise genel hükümlere göre KDV'ye tabi olacaktır.
- **2) Milli Eğitim Bakanlığına bağlı okullarda kantin olarak belirlenen alanların okul aile birlikleri tarafından kiraya verilmesi işlemlerine KDV istisnası tutulmuştur. (7103 sk md. 30 Yürürlük tarihi: 28/03/2018)**

7103 SAYILI KANUN İLE KDVK YAPILAN DÜZENLEMELER 2

3) Yeni makina ve teçhizat alımları KDV'den istisna edilmektedir. (7103 sk md. 31 Yürürlük tarihi: 01/05/2018)

•Yatırım teşvik belgeli olsun veya olmasın sanayi sicil belgesini haiz imalat sanayiinde veya teknoloji geliştirme bölgesi ile ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde, Ar-Ge merkezlerinde münhasıran bu yerlerdeki faaliyetlerinde kullanılmak üzere alınan yeni makine ve teçhizat alımları 01/05/2018 tarihinden itibaren KDV'den istisna edilmiştir. (KDVK geçici md.39)

•Madde kapsamında vergiden istisna edilen işlemleri yapan mükelleflerin istisna edilen işlemleri nedeniyle yükledikleri verginin indirim konusu yapılması, indirim yoluyla telafi edilemeyen verginin ise iadesi mümkün olacaktır.

7103 SAYILI KANUN İLE KDVK YAPILAN DÜZENLEMELER 3

- İstisna kapsamında alınan makina ve teçhizatın, teslim tarihini takip eden takvim yılının başından itibaren **üç yıl** içinde; Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri veya imalat sanayii dışında kullanılması veya elden çıkarılması hallerinde, zamanında alınmayan vergi alıcıdan, vergi ziyayı cezası uygulanarak gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Zamanında alınmayan vergiler ile vergi cezalarında zamanaşımı, verginin tarhını veya cezanın kesilmesini gerektiren durumun meydana geldiği tarihi takip eden takvim yılının başından itibaren başlayacaktır.