

**Sayı: 2017/3**

**Konu: 11 Seri No' lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği Yayınlanmıştır**

Kurumlar Vergisi 1 Seri No'lu Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair 11 Seri No'lu Tebliğ 31/12/2016 tarihli 3. Mükerrer Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

Tebliğde, 6728 sayılı Kanun ve 6745 sayılı Kanun ile Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklere ve yeni düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Yayımlanan Tebliğ ile "**Bölgesel Yönetim Merkezleri**" muafiyetine, "**Sat-geri kirala**

**İşlemleri**", "**Sınai Mülkiyet Hakları İstisnasına**", "**Kreş ve Gündüz Bakımevleri İstisnası**", "**Türkiye'den Yurtdışı Kişilere Verilen İndirim Kapsamındaki Hizmetlere**" ve "**Kullanılmayan Yatırıma Katkı Tutarının Gelecek Dönemlere Devrine İlişkin**" konularda açıklamalarda yapılmıştır.

**1)-Bölgesel Yönetim Merkezleri Muafiyetine İlişkin Düzenlemeler:**

Hatırlanacağı üzere, 6728 sayılı Kanun ile KVK' nun Muafiyetler başlıklı 4'üncü maddesinin birinci fıkrasına bent eklenerek bölgesel yönetim merkezlerine ilişkin muafiyet düzenlenmiştir. Buna göre **şağıdaki şartları sağlayan Bölgesel Yönetim Merkezleri 9/8/2016 tarihinden geçerli olmak üzere Kurumlar Vergisinden muaf tutulacaktır;**

-Ekonomi Bakanlığından alınan izne istinaden kurulmaları,

-Tüm giderlerinin Türkiye'de bulunmayan kurumlar tarafından karşılanması ve söz konusu giderlerin Türkiye'de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirilmemesi veya karından ayrılması.

Bilindiđi üzere bölgesel yönetim merkezleri, Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliđine göre, yabancı şirketin, diğer ülkelerdeki birimlerine yönelik olarak; yatırım ve yönetim stratejilerinin oluşturulması, planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar hizmetleri, araştırma ve analiz, çalışanların eğitimi gibi faaliyetlere ilişkin koordinasyon ve yönetim hizmetlerinin sağlanması alanlarında hizmet vermek amacıyla kurulabilmektedir.

Yayımlanan Tebliğ ile Bölgesel Yönetim Merkezleri (BYM) muafiyetine ilişkin şağıdaki konularda açıklamalar yapılmıştır:

-Ekonomi Bakanlığı tarafından verilen izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinin, Türkiye’de **ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla**, muafiyetten faydalanabilecekleri,

-Bölgesel yönetim merkezlerinin **bütün masraflarını yurt dışından getirecekleri dövizlerle karşılamak** zorunda oldukları,

-Bölgesel yönetim merkezlerinin giderlerinin tamamının veya bir kısmının, **Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun hesaplarına intikal ettirmesi veya kârından ayırması halinde** muafiyet şartlarını kaybedeceği,

-Muafiyetten yararlanan bölgesel yönetim merkezlerinin giderlerinin, Türkiye’de tam veya dar mükellefiyete tabi herhangi bir kurumun **kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı**, açıklanmıştır.

## **2) Sat-kirala-geri al işlemlerinden ve kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna uygulaması**

Hatırlanacağı üzere, 6728 sayılı Kanun’un 56 ıncı maddesiyle ile KVK’ nun İstisnalar başlıklı 5’inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde düzenleme yapılarak, kurumların kira sertifikası ihracına veya sat-kirala-geri al işlemlerine konu edilen taşınmazlarının satışından doğan kazançlarına ilişkin istisna hükmü yeniden düzenlenmiştir.

Buna göre sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazların üçüncü kişilere satışında **2 yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında**, bu taşınmazların sat-kirala-geri al işlemi dolayısıyla finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu sürelerin de dikkate alınacağı belirtilmiştir.

### **Tebliğde 2 yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında;**

-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 devredilen taşınmazların kiracı tarafından üçüncü kişilere satışında, **aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların sat-kirala-geri al işlemi dolayısıyla finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu sürelerin** de dikkate alınacağı ,

-Aynı şekilde, 6362 sayılı Kanun kapsamında, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların kaynak kuruluş tarafından üçüncü kişilere satışında, **aktifte bulundurma süresinin hesabında bu taşınmazların kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu sürelerin** de dikkate alınacağı açıklanmıştır.

## **Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna uygulaması**

6728 sayılı Kanun'un 56 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **İstisnalar** başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (j) bendiyle, her türlü taşınır ve taşınmaz malların 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 düzenlenmiştir.

Bu Tebliğ ile yapılan düzenlemeye ilişkin olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne "**5.15. Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna uygulaması**" başlıklı yeni bir bölüm eklenerek, söz konusu istisna uygulaması oldukça detaylı ve kapsamlı bir şekilde açıklanmıştır.

Bu bölümde yapılan açıklamalardan öne çıkan hususlar aşağıdaki gibidir:

- İstisna uygulamasına **her türlü taşınır ve taşınmaz** mallar konu olabilecektir.
- 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 kiralanaacağına 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** 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.
- Anılan istisnadan **geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup** belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyası cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır.
- İstisna, satış kazancınının **%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** kullanılabilir.
- Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesi dolayısıyla kiracı

nezdinde doğan ve istisna uygulamasına konu **kazanç tutarı, satış tarihi itibarıyla hesaplanacaktır**. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan **faiz, komisyon ve benzeri gelirler**, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin **döviz cinsinden belirlenmesi durumunda** ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

- Taşınır veya taşınmazların bir kiracı kurum tarafından, **sat-kirala-geri al sürecinin tamamlanması kaydıyla**, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilmesinden sonra üçüncü kişilere satılması halinde, **üçüncü kişilere yapılan satıştan doğan kazancın tespitinde, taşınır veya taşınmazın bu kiracı tarafından ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihteki net bilanço aktif değeri** dikkate alınacaktır.
- Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi halleri hariç), **üçüncü kişi ve kurumlara satılması halinde, kiralayanlar tarafından elde edilen kazanç dolayısıyla bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır**.
- **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.
- Buna göre, 2/8/2013 tarihinden sonra gerçekleştirdikleri sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarını, satış işleminin gerçekleştiği tarihi izleyen takvim yılının başından itibaren ilgili döneme ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar, özel fon hesabına almamış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, ilgili dönem defter kayıtlarında **geriye dönük olarak bu kazançlarının özel fon hesabına alınmasına ilişkin düzeltme yapmaları mümkün olmadığından**, bu işlemleri dolayısıyla istisnadan yararlanamayacaklardır.
- Diğer taraftan, **sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınır malların satışından elde edilecek kazançlarda istisna uygulaması 9/8/2016 tarihinden itibaren mümkün olacaktır**.

### **Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna uygulaması**

6728 sayılı Kanun'un 56 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **İstisnalar** başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (k) bendiyle, 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 olmasına yönelik düzenleme yapılmıştır.

Bu Tebliğ ile yapılan düzenlemeye ilişkin olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne **"5.16. Kira sertifikası ihracı amacıyla her türlü varlık ve hakların satışından doğan kazançlarda istisna uygulaması"** başlıklı yeni bir bölüm eklenerek, söz konusu istisna uygulamasına açıklık getirilmiştir.

Bu bölümde yapılan açıklamalardan öne çıkan hususlar aşağıdaki gibidir:

- İstisnanın kapsamına, **kira sertifikası ihracına dayanak her türlü varlık ve haklar**
- Varlık veya hakkın varlık kiralama şirketine, **kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla** satıldığı hususunun sözleşmede yer alması zorunludur. Dolayısıyla, kira sertifikası ihracına ilişkin olarak kaynak kuruluş ile varlık kiralama şirketi arasında düzenlenecek sözleşmede bu işleme konu edilen varlık veya hakkın; varlık kiralama şirketine kira sertifikası ihracı amacıyla satıldığına ve sözleşme süresinin sonunda kaynak kuruluş tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunmaması veya hüküm bulunmakla beraber bu hükümlere fiilen uyulmaması halinde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.
- **İstisnaya konu edilecek satış kazancı**, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, **satışın yapıldığı dönemde** uygulanacaktır.
- Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık ve hakların satışından elde edilecek istisna kazancın, kaynak kuruluş tarafından pasifte **özel bir fon hesabına alınması** Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kaynak kuruluşlarca varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerine satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir.
- Fon hesabına alınan kazanç tutarı kaynak kuruluş tarafından sadece bu varlıklar için ayrılacak **amortismanların** (bu varlıkların varlık kiralama şirketine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) **itfasında** kullanılabilir.
- Kira sertifikası ihracına konu edilen varlık veya haklara ilişkin olarak kaynak kuruluş tarafından hesaplanacak **amortismanların, varlık kiralama şirketine ilk kez devrinden önce ilgili varlık veya hakkın kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek**, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.
- Varlık ve hakların, kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketlerine satışı dolayısıyla kaynak kuruluş nezdinde doğan ve **istisna uygulamasına konu kazanç tutarı, satış tarihi itibarıyla** hesaplanacaktır.
- İstisna kapsamındaki varlık ve hakların satışından kaynaklanan alacaklar için alınan **faiz, komisyon ve benzeri gelirler**, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.
- Aynı şekilde, satış bedelinin **döviz cinsinden belirlenmesi durumunda** ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.
- **Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda**, yabancı paraların ya da alacakların değerlemesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.
- İstisnaya konu edilen satış kazancı, kaynak kuruluş tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulacak ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kaynak kuruluş tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların varlık kiralama şirketlerine devrinden önce kaynak kuruluştaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilir.

- Kira sertifikası ihracına dayanak teşkil eden varlık veya hakkın, düzenlenen sözleşme kapsamında **varlık kiralama şirketi tarafından kaynak kuruluşa kiralanması durumunda söz konusu kiralama işlemi**, Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesinde yer alan şartları taşıması kaydıyla, anılan madde hükümleri çerçevesinde değerlendirilecek olup varlık kiralama şirketi ile kaynak kuruluş tarafından buna göre **değerlemeye tabi tutulacaktır.**
- Kira sertifikası ihracı amacıyla varlık kiralama şirketine devredilen varlık veya hakkın, sözleşme sonunda geri alınmış olması kaydıyla, aynı kaynak kuruluş tarafından birden fazla defa kira sertifikası ihracına veya sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesinden **sonra üçüncü kişilere satılması halinde**, bu satış kazancının tespitinde varlık veya hakkın bu kaynak kuruluş tarafından ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihteki net bilanço aktif değeri dikkate alınacaktır.

### 3) Sınai mülkiyet haklarında istisna hükmünün yeniden düzenlenmesi

Hatırlanacağı üzere, 6728 sayılı Kanun'un 57 nci maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **Sınai mülkiyet haklarında istisna** başlıklı 5/B maddesinin;

- İkinci fıkrasının (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" hükmü ve
- Üçüncü fıkrasında yer alan "Her bir mükellef tarafından yararlanılabilecek istisna tutarı; değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 50'sini, bu madde kapsamında yararlanılabilecek toplam istisna tutarı ise değerlendirme raporunda belirtilen bedelin % 100'ünü aşamaz." hükmü yürürlükten kaldırılmıştır.

6728 sayılı Kanun ile yapılan ilgili düzenlemeler sonrasında bu Tebliğ ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "**5.14.3.4. Değerleme raporu düzenlenmesi**" başlıklı alt bölümü başlığıyla birlikte Tebliğ metninden çıkarılmış ve "**5.14.4. İstisna uygulaması**" başlıklı bölümü yapılan düzenlemeye uygun olarak değiştirilmiştir.

Buna göre;

- 6728 sayılı Kanun'un yürürlük tarihi olan 9/8/2016 tarihinden itibaren, Maliye Bakanlığı tarafından **değerleme raporu düzenlenmeksizin**, şartları taşıyan mükellefler istisnadan yararlanabileceklerdir.
- Düzenlemenin yürürlüğe girdiği 9/8/2016 tarihinden önce, Kanunun 5/B maddesi kapsamında istisnadan yararlanmak üzere değerlendirme raporu düzenlenmesi amacıyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvuruda bulunmuş olan mükellefler, başvurularına konu bu buluşlarından 1/1/2015 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançları için değerlendirme raporu düzenlenmeksizin istisnadan faydalanabileceklerdir.
- Tebliğdeki "Her bir mükellef tarafından yararlanılabilecek istisna tutarı; değerlendirme raporunda

belirtilen bedelin %50'sini, bu madde kapsamında yararlanılabilecek toplam istisna tutarı ise değerlendirme raporunda belirtilen bedelin %100'ünü aşamayacaktır." hükmü "Patentli veya faydalı model belgeli buluşlardan elde edilen kazançların %50'si kurumlar vergisinden müstesnadır." şeklinde değiştirilmiş ve bu paralelde ilgili örnekler de buna göre revize edilmiştir.

- Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının maliyet unsurları dikkate alınarak ayrıştırılmasında, **buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı** dikkate alınacaktır.
- Buluşla ilgili maliyetlerin buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payının tespitinde, buluşun üretim sürecinde kullanılmasıyla ilgili olarak katılan tüm giderler dikkate alınacaktır. Bu kapsamda, buluşla ilgili olarak aktifleştirilen Ar-Ge harcamaları için ayrılan amortismanlar ile üretim sürecinde kullanılması nedeniyle buluşa ilişkin olarak katılan;

- İlk madde ve malzeme giderleri,
- İşçilik giderleri,
- Genel üretim giderlerinden düşen pay,
- Genel yönetim giderlerinden düşen pay

gibi giderler dikkate alınmak suretiyle buluşla ilgili katılan maliyetler hesaplanacak ve buluşla ilgili maliyetlerin üretilen ürünlerin toplam maliyeti içerisindeki payı tespit edilecektir.

#### **4) Ar-Ge indiriminin KVK'den kaldırılması**

Hatırlanacağı üzere, 6728 sayılı Kanun'un 58 nci maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **Diğer indirimler** başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının Ar-Ge indirimlerine ilişkin (a) bendi yürürlükten kaldırılmıştır.

Öte yandan, bu bentte yer alan Ar-Ge indiriminin 5746 sayılı Kanun'da düzenlenmesi amacıyla yine 6728 sayılı Kanun'un 60 ıncı maddesiyle, 5746 sayılı Kanun'a 3/A maddesi eklenmiştir.

Tebliğe göre, 9/8/2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanun'un 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.

## **5) Türkiye'den yurt dışı mukimi kişi ve kurumlara verilen indirim kapsamındaki hizmetlerin kapsamının genişletilmesi**

Hatırlanacağı üzere, 6728 sayılı Kanun'un 58 nci maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **Diğer indirimler** başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinin birinci paragrafında yer alan "çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti" ibaresi "*çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim*" şeklinde değiştirilmiştir.

Böylelikle, **ürün testi, sertifikasyon, veri işleme, veri analizi ve mesleki eğitim hizmeti** verenler tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan bu hizmetler dolayısıyla oluşan kazançların yarısı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılabilecektir.

Yapılan düzenlemeye ilişkin olarak bu Tebliğ ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin Türkiye'den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlere ilişkin "**10.5.1. İndirim kapsamındaki hizmetler**" başlıklı alt bölümü yapılan düzenlemeye uygun olarak değiştirilmiştir.

Buna göre, indirim kapsamındaki hizmetler aşağıdaki faaliyetleri kapsamaktadır:

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.
- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri.
- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Ayrıca Tebliğde, bu indirimin uygulanmasında mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler aşağıdaki şekilde belirtilmiştir:

- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,
- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.

## **6) Kalan yatırıma katkı tutarının yeniden değerlendirme oranında artırılması**

Hatırlanacağı üzere, 6728 sayılı Kanun'un 66 ncı maddesiyle, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun **İndirimli kurumlar vergisi** başlıklı 32/A maddesinde yapılan düzenleme ile yatırımın



tamamlanması şartıyla, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle yararlanılan kısmı hariç olmak üzere, kalan yatırıma katkı tutarının, yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmasına olanak sağlanmıştır.

Yapılan düzenlemeye ilişkin olarak bu Tebliğ ile 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "32.2.10. Teşvik belgeli yatırımların devri" başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere "32.2.11. Yatırıma katkı tutarında endeksleme" bölümü eklenmiştir.

Buna göre, ilgili teşvik belgesi kapsamındaki toplam yatırıma katkı tutarının yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar yararlanılamayan kısmı (yatırımın tamamlandığı hesap döneminin sonuna kadar gerek diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara ve gerekse yatırımın tamamen veya kısmen işletilmesinden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yararlanılan kısımdan sonra kalan yatırıma katkı tutarı), yatırımın tamamlandığı hesap dönemini izleyen yıllarda Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre bu yıllar için belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınacaktır.

Tebliğde konuya ilişkin olarak aşağıdaki örneğe yer verilmiştir.

**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  $[3.000.000.- TL - (800.000.- TL + 700.000.- TL + 300.000.- TL) = ] 1.200.000.- TL$ '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  $[1.200.000.- TL \times (1 + 0,05) = ] 1.260.000.- TL$  olacaktır.

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

hükümlerine göre belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırarak kullanabilecektir.”

**Fazlı ÇİLİNGİR**

**YMM- Bağımsız Denetçi**