

7 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

6322 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklere ilişkin açıklamaların yer aldığı 7 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği.

15.06.2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 6322 sayılı Kanun'la, Kurumlar Vergisi Kanunu'nun dört maddesinde değişiklik yapılmış, ayrıca bir geçici maddesi yürürlükten kaldırılmıştır.

31.12.2012 tarihli Resmi Gazetede yayımlanan 7 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde, 6322 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliklere ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Tebliğde ayrıca kurumlar vergisi uygulamasında tereddüt edilen bazı konulara ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

1. **İştirak Kazançları İstisnası**

6322 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. maddesinin (a) bendi değiştirilerek kurumların, girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kar payları kurumlar vergisinden müstesna tutulmuştur.

6 seri no.lu Genel Tebliğ ile 1 seri no.lu Tebliğin ilgili bölümü, bu değişiklik çerçevesinde yeniden düzenlenmiştir.

2. **Yabancı Fonların Portföy Yöneticiliğini Yapan Şirketlere Teşvik**

6322 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'na eklenen 5/A maddesiyle, yabancı fonların, portföy yöneticiliği yetki belgesine sahip şirketler aracılığıyla, belirlenen faaliyetlerden yurt dışından elde ettikleri kazançlarının Türkiye'de vergilenmemesi öngörülmüştür.

6 seri no.lu Genel Tebliğ ile 1 seri no.lu Tebliğe eklenen 5.13. bölümüyle, bu düzenlemeye ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Tebliğde yapılan açıklamaya göre, portföy yöneticisi şirketlerin, kapsamdaki kazançlarının vergilenmemesi için, aşağıdaki koşulların tamamının gerçekleşmesi gerekmektedir.

- Fon adına tesis edilen işlemlerin portföy yöneticisi şirketin mutlak faaliyetleri arasında yer alması
- Yabancı fon ile portföy yöneticisi şirket arasındaki ilişkinin bağımsız olarak faaliyet gösteren kişilerdeki gibi olması
- Portföy yöneticiliği hizmeti karşılığı alınacak bedelin emsale uygun olması ve transfer fiyatlandırması raporu verilmesi
- Portföy yöneticisi şirketin yabancı fon üzerindeki hak sahipliği oranının %20'yi aşmaması.

3. **Bağış ve Yardımlar**

6322 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yapılan değişikliklerle;

- Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağışlar ile
- Mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin yapımına yönelik olarak yapılan ayni ve nakdi bağış ve yardımların,

kurum kazancından indirimine olanak sağlanmıştır.

7 seri no.lu Genel Tebliğ ile 1 seri no.lu Tebliğde yapılan değişikliklerle, ibadethaneler ve din eğitimi verilen tesislerin yapımına yönelik olarak yapılan bağışların belgelendirilmesine ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

Yapılan açıklamaya göre;

- Bu amaç için kurulmuş vakıf veya derneklere yapılan bağışlar, anılan kurumlardan alınan makbuzlara veya bunlar tarafından bankalarda açılan hesaplara yatırıldığına ilişkin alınan banka dekontlarına istinaden kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.
- Diğer dernek veya vakıflara bu amaçla yapılan bağış ve yardımların; bağış ve yardım toplama amacıyla bir organizasyon oluşturulması ve bu hususta mülki idare amirleri ile bir protokol yapılması, nakdi olarak yapılacak bağış ve yardımlar için sadece protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere bir hesap açılması ve yapılan bağış ve yardımların bu hesaba yatırılması, ayni olarak yapılan bağış ve yardımların protokol kapsamındaki işte kullanılmak üzere şartlı olarak makbuz karşılığında yapılması, banka dekontu ile makbuzda hangi amaçla yapıldığına ilişkin bir açıklamanın yer alması, yapılan bağış ve yardımların, sadece yapılacak o işle ilgili olarak mülki idare amirleri gözetim ve denetimi altında kullanılması şartlarıyla, tamamının kurum kazancından indirim konusu yapılabilmesi mümkündür.

4. **Girişim Sermayesi Fonu**

6322 sayılı Kanun'la, girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarına sermaye koyanlar için yeni teşvikler getirilmektedir.

Yapılan düzenlemeyle, beyan edilen gelirin % 10'u ile sınırlı olarak, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların, kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyannamede indirimi öngörülmüştür. 7 seri no.lu Genel Tebliğ ile 1 seri no.lu Tebliğe eklenen 10.4. bölümünde konuya ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Tebliğde yapılan açıklamaya göre, girişim sermayesi fonunun kurum kazancından indirilebilmesi için;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (İki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),
- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,
- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

Yasal düzenlemede yer alan "beyan edilen gelir" kavramı Tebliğde, ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklenmek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] olarak tanımlanmıştır.

Tebliğde ayrıca;

- Girişim sermayesi fonunun hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edileceği, bu çerçevede fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerektiği,
- Geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanılmasının mümkün olmadığı,
- Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerektiği, bu yatırımın yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek verginin gecikme faizi ile birlikte mükelleften isteneceği,
- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;
- * Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- * İşletmeden çekilmesi,
- * Ortaklara dağıtılması,
- * Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- * Mükelleflerce işin terki,
- * İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,
- * Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksizin vergiye tabi tutulması gerektiği, açıklanmıştır.

5. Yurt Dışına Verilen Hizmetlere Teşvik

6322 sayılı Kanun'la Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yapılan düzenlemeyle, Türkiye'de yerleşmiş olmayanlara Türkiye'den verilen ve yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti ile eğitim ve sağlık hizmeti veren işletmelerin, bu hizmetlerden elde ettikleri kazancın % 50'sinin, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirimi öngörülmüştür. 7 seri no.lu Tebliğde konuyla ilgili ayrıntılı açıklamalar yapılmıştır. Yapılan açıklamalar aşağıda özetlenmiştir.

a) İndirimden Yararlanma Koşulları

Tebliğde yapılan açıklamaya göre, indirimden yararlanmak için aşağıdaki koşulların sağlanması gerekmektedir.

aa) Ana Sözleşmelerinde Yazılı Esas Faaliyet Konusu

İndirimden yararlanabilmek için, ana sözleşmede yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, veri saklama, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır.

Sayılan hizmetlerin Türkiye'de yerleşmiş olan kişilere de verilmesi indirimden yararlanmaya engel değildir. Bu durumda Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın % 50'sine indirim uygulanacaktır.

Bir süre önce kamuoyuyla paylaşılan Tebliğ taslağında yer alan;

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinin, başkaca faaliyetler olmaksızın münhasıran verilmesi gerektiği ve
- Yukarıda sayılan konularda faaliyette bulunanların sadece yabancılara hizmet vermek amacıyla kurulması ve aynı faaliyet konularında yurt içinde de hizmet verilmesi durumunda indirim olanağından yararlanılamayacağı

açıklamalarına yayımlanan Tebliğde yer verilmediği görülmektedir.

Bizce de sayılan alanlarda faaliyet gösteren işletmelerin, başka faaliyetlerinin bulunması veya yurt içinde yerleşik olanlara da hizmet vermesi indirimden yararlanmalarını engellemez.

ab) Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

ac) Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yurt dışında mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir.

ad) Hizmetlerden yurt dışında yararlanılması veya yararlanıcısının yurt dışında olması

İndirimden yararlanabilmek için;

- Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması,
- İlgili bakanlığın izin ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere Türkiye'de verilen eğitim ve sağlık hizmetlerinin yararlanıcısının yurt dışında olması gerekmektedir.

b) İndirim tutarının tespiti

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hâsıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın % 50'si, kurumlar vergisi beyannamesinde kurum kazancından indirilecektir.

Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutarın izleyen dönemlere devredilmesi mümkün değildir.

c) Kazançların kayıtlarda izlenmesi

İndirim kazanç tutarına bağlı olarak yapıldığından, belirlenen faaliyetlerden elde edilen kazancın hesaplanması gerekmektedir. Bu nedenle yasal kayıtların buna uygun olarak tutulması, kapsamdaki faaliyetlerle ilgili hasılat, maliyet ve gider unsurlarının kayıtlarda ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde müşterek genel giderlerin, bu faaliyetlerle ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı oranı esas alınarak dağıtılabilir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullandıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulur.

d) İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilen eğitim ve sağlık hizmetlerine ilişkin bildirim ve belgeler

tebliğde yapılan düzenlemeye göre, kapsamdaki eğitim ve sağlık faaliyetlerini yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formu, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte vermeleri gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

e) Esas faaliyet konusu dışındaki gelirler

Tebliğde, indirimden yararlanan şirketlerin;

Esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile

Olağandışı gelirlerinin

indirim kapsamında değerlendirilmesinin mümkün olmadığı açıklanmıştır. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

İlgili Genel Tebliğe aşağıdaki bağlantı yardımıyla ulaşabilirsiniz.

Kurumlar Vergisi Genel Tebliği (Seri no: 7)

Saygılarımızla,

Recep Bıyık
Mevzuat Eğitim ve Araştırma Başkanı, YMM