

Arkan&Ergin Uluslararası
Denetim ve Y.M.M. A.Ş.

İstanbul, 21.11.2008

3 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği Yayınılandı

DUYURU NO:2008/119

20.11.2008 tarih ve 27060 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 3 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile 04.06.2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanun’la, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nda yapılan düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmış olup ayrıca 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de ilgili bölümler itibarıyla bir takım değişiklikler yapılmıştır.

Bilginize Sunulur.

Arkan & Ergin Uluslararası Denetim ve Y.M.M. A.Ş.

Arkan&Ergin Uluslararası Denetim ve Y.M.M. A.Ş.

Resmi Gazete Tarihi: 20.11.2008
Resmi Gazete Sayısı: 27060

Maliye Bakanlığından:

KURUMLAR VERGİSİ GENEL TEBLİĞİ (SERİ NO: 3)

Bu Tebliğde, 4/6/2008 tarihli ve 5766 sayılı Kanunla 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan düzenlemelerin uygulanmasına ilişkin açıklamalar yapılmış olup 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde2 ilgili bölümler itibarıyla aşağıdaki değişiklikler yapılmıştır.

1 – “5.6.2.3.2. Satış kazancının fon hesabında tutulması” başlıklı bölümün ikinci paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. 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 etmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyai cezası ve gecikme faizinin ayrıca aranacağı tabiidir.

Fon hesabına alınan kazanç tutarının mükelleflerce sermayeye ilavesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.”

2 – “8.6.4. Deprem hasar karşılıkları” başlıklı bölüm başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde değiştirilmiş, “8.6.5. Ayrılan sigorta teknik karşılıklarının ertesi bilanço döneminde aynen kâra nakledilmesi” başlıklı bölümün ikinci ve üçüncü cümleleri Tebliğ metninden çıkarılmıştır.

“8.6.4. Dengeleme karşılığı

3/6/2007 tarihli ve 5684 sayılı Sigortacılık Kanununun3 yürürlüğe girmesinden sonra sigorta şirketlerince deprem hasar karşılıkları adı altında karşılık ayrılmamakta olup anılan Kanunla sigorta ve reasürans şirketlerince “Dengeleme karşılığı” adı altında yeni bir karşılık ayrılabilmesine imkan sağlanmaktadır.

5766 sayılı Kanunun 20 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin (4) numaralı alt bendinde yapılan değişikliklerle, deprem hasar karşılığı kaldırılarak sigorta ve reasürans şirketlerince dengeleme karşılığı adı altında ayrılan karşılıkların kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesine imkan sağlanmış bulunmaktadır.

Buna göre, 1/1/2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere takip eden hesap dönemlerinde meydana gelebilecek tazminat oranlarındaki dalgalanmaları dengelemek ve katastrofik riskleri karşılamak üzere sadece deprem ve mühendislik sigorta branşlarında verilen deprem teminatı için hesaplanan dengeleme karşılıklarının sigorta ve reasürans şirketlerince gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, 5684 sayılı Kanun uyarınca ayrılan devam eden riskler karşılığı ve ikramiyeler ve indirimler karşılığının sigorta şirketlerince kurum kazancının tespitinde gider olarak indirimi mümkün bulunmamaktadır.”

3 – “10.2.9.2.1. Ar-Ge projesi ile ilgili olarak istenecek belgeler” başlıklı bölümünün birinci ve dördüncü paragrafı aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Ar-Ge indiriminin uygulanmaya başlanacağı döneme ait geçici vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar Ar-Ge faaliyetiyle ilgili olarak Ek-1’de yer alan formata uygun olarak hazırlanacak rapor, bir yazı ekinde iki nüsha olarak Gelir İdaresi Başkanlığına elden veya posta yoluyla gönderilecektir.

Arkan&Ergin Uluslararası Denetim ve Y.M.M. A.Ş.

Ancak, bu süre içinde başvurusu yapılmayan projeler ile ilgili olarak, çalışmalara başlanıp harcama yapılmakla birlikte projenin herhangi bir aşamasında başvuruda bulunulması ve uygun bulunması halinde, başvuru tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin başlangıcından itibaren yapılan Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indiriminden yararlanabilecek, Ar-Ge projesi bittikten sonra yapılan başvurular değerlendirmeye alınmayacaktır.”

“Para–Kredi ve Koordinasyon Kurulu Kararlarına istinaden uygulanan Ar-Ge yardımına ilişkin mevzuat çerçevesinde TÜBİTAK tarafından daha önce incelemesi yapılmış olan projelerle ilgili olarak yeniden inceleme yapılmasına ihtiyaç bulunmamaktadır. Bu kapsamda TÜBİTAK tarafından incelenerek desteklenmesi uygun bulunmuş Ar-Ge projesi bulunan mükelleflerin bu projeler hakkında ayrıca bir inceleme yapılması için Gelir İdaresi Başkanlığına müracaat etmelerine gerek olmayıp, desteklenmesi uygun bulunmuş projelere ilişkin Ar-Ge değerlendirme raporları veya TÜBİTAK’dan alınan destek karar yazısının bir örneğinin YMM tasdik raporuna eklenmesi yeterli olacaktır.”

4 – “11. Kabul Edilmeyen İndirimler” başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki alt bölüm eklenmiştir.

“11.12. Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler

Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili giderler niteliğinde olmadığından, bu giderlerin gelir ve kurum kazancından indirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, rüşvet verme fiili Türk Ceza Kanununun 252 nci maddesinde suç olarak tanımlandığından, rüşvet ve rüşvet ile ilgili her türlü gider, vergiye tabi ticari kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınmayacaktır.”

5 – “13. Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım” başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki alt bölüm eklenmiştir.

“13.4. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında hazine zararı

5766 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım” konusunu düzenleyen 13 üncü maddesine aşağıdaki yedinci fıkraya eklenmiş ve mevcut yedinci fıkraya sekizinci fıkraya olarak teselsül ettirilmiştir.

(7) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.”

6 – “30.6. Bu madde kapsamında yapılacak vergi kesintisine ilişkin beyannameye dahil edilmesi zorunlu kazançlar ile beyannameye dahil edilmesi ihtiyari olan kazançlar” başlıklı bölümün ikinci ve üçüncü paragrafları aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Kanunun 30 uncu maddesinin dokuzuncu fıkrası uyarınca, ticari ve zirai kazançlar hariç olmak üzere bu maddeye göre vergisi kesinti yoluyla alınan kazanç ve iratlar için Kanunun 24 veya 26 ncı maddelerine göre beyanname verilmesi veya bu madde kapsamına girmeyen kazanç ve iratlar için verilecek beyannamelere söz konusu kazanç ve iratların dahil edilmesi ihtiyardır.

Ancak, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (5), (7) ve (14) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratları ile fonların katılma belgelerinden ve yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde edilen kâr paylarının verilecek beyannamelere dahil edilmesi zorunludur. Aynı şekilde dar mükellefiyete tabi kurumlar, hak ediş ödemeleri üzerinden vergi kesintisi yapılan birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işlerinden elde ettikleri kazançlarını kurumlar vergisi beyannameleri ile beyan etmeleri gerekmektedir.”

7 – “36. Geçici Hükümler” başlıklı bölümün sonuna aşağıdaki alt bölümler eklenmiştir.

“36.4. Kurumlar Vergisi Kanununa 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendiyle, 1/1/2008 - 31/12/2015 tarihleri arasında uygulanmak üzere, dernek veya vakıflarca elde edilen Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar dolayısıyla iktisadi işletme oluşmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Arkan&Ergin Uluslararası Denetim ve Y.M.M. A.Ş.

Bu düzenleme ile dernek veya vakıflar ile vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak değerlendirilen kurum ve kuruluşların elde ettikleri gelirlerin münhasıran Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş;

- Taşınmaz kira gelirlerinden,

- Menkul kıymet alım satım gelirlerinden,

- Menkul kıymetlerin elde tutulması ile itfasından elde edilen gelirlerden

ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, 1/1/2008 - 31/12/2015 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşmayacağından, bu süre zarfında anılan gelirler nedeniyle dernek veya vakıf adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Söz konusu vergi kesintileri dernek veya vakıflar açısından nihai vergileme niteliğinde olacaktır.

Diğer taraftan, dernek veya vakıf bünyesinde yukarıda belirtilen gelirler dışında iktisadi işletme oluşması halinde, bu iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazların kiralanması sonucu elde edilen taşınmaz kira gelirlerinin ya da bu iktisadi işletmenin aktifinde kayıtlı bulunan menkul kıymetlerin alım satımından, elde tutulmasından veya itfasından elde edilen gelirlerin (kesinti suretiyle vergilenmiş olup olmadığına bakılmaksızın), bahse konu iktisadi işletmeye ait kazanca dahil edilerek kurumlar vergisine tabi tutulacağı tabiidir.

36.5. Kurumlar Vergisi Kanununa 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2 nci maddenin birinci fıkrasının (b) bendiyle, 1/1/2008 - 31/12/2015 tarihleri arasında uygulanmak üzere, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölye ve uygulama birimleri ile anaokulu, kreş, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimlerine bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirler dolayısıyla iktisadi işletme oluşmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Milli Eğitim Bakanlığına bağlı olup örgün ve yaygın eğitim yapan mesleki ve teknik eğitim okullarındaki atölyeler, otelcilik ve turizm meslek liselerindeki uygulama otelleri gibi birimler, kız teknik okullarındaki atölyeler, anaokulu ve kreş gibi uygulama birimleri, çıraklık ve halk eğitim merkezlerindeki uygulama birimleri ve bu birimlere bağlı döner sermaye işletmelerinin elde ettikleri gelirleri nedeniyle 1/1/2008 tarihinden itibaren 31/12/2015 tarihine kadar iktisadi işletme oluşmayacak, bunlar adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Bu Tebliğin (4.1.1) ve (4.1.2) bölümlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde tesis edilmiş olan mükellefiyetlerin, 1/1/2008 tarihinden itibaren muafiyet kapsamına alınması nedeniyle terkin edilmesi gerekecektir.

36.6. Kurumlar Vergisi Kanununa 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2 nci maddenin birinci fıkrasının (c) bendiyle, 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanunla İstanbul'u 2010 yılına Avrupa kültür başkenti olarak hazırlamak, 2010 yılında yapılacak etkinlikleri planlamak ve yönetmek, kamu ve sivil kurum ve kuruluşların bu amaçla yapacakları çalışmalarda koordinasyonu sağlamak amacıyla kurulan İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansının görevleriyle ilgili yaptığı faaliyetlerinden, 5706 sayılı Kanunun 12 nci maddesi kapsamında elde ettiği gelirleri nedeniyle iktisadi işletme oluşmayacağı hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm uyarınca, Ajansın anılan gelirleri nedeniyle kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis ettirilmeyecektir.

36.7. Gelir Vergisi Kanununa 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 74 üncü madde ile 5706 sayılı İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Hakkında Kanun uyarınca kurulan İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkenti Ajansına, kurumlar vergisi mükelleflerince makbuz karşılığında yapılan her türlü ayni ve nakdi bağış ve yardımlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından indirilebilecektir.

Tebliğ olunur.

1 6/6/2008 tarihli ve 26898 mükerrer sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

2 3/4/2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

3 14/6/2007 tarihli ve 26552 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.

4 14/11/2007 tarihli ve 26700 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.