

**MADDE ...-** (1) 193 sayılı Kanunun Mülga 33 üncü maddesi başlığıyla birlikte aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenmiştir.

**“Yurtdışına Hizmet Veren İşletmelerde İndirim:**

**Madde 33-** Bu Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85 inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yıla ait asgari ücretin aylık brüt tutarı üzerinden hesaplanan vergi mahsup edilir.

Bu indirim, vergilendirme dönemleri itibarıyla yıl içinde tahsil edilen vergilerin, bu maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle uygulanır.

Bu maddede yer alan %85 oranını, hizmet alanları itibarıyla ayrı ayrı veya birlikte %50'ye kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya Bakanlar Kurulu, bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

**Görüş:** Taslakta, yurt dışına hizmet veren işletmelerde çalışan personele ödenen ücretler üzerinden hesaplanan gelir vergisinden belli şartlarla mahsup imkanı getirilmektedir. Taslağa göre, Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (13) numaralı bendi ile 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yer alan indirim kapsamındaki faaliyet alanlarında hizmet veren işverenlerin, destek personeli hariç olmak üzere, münhasıran bu faaliyetler için istihdam ettikleri ve fiilen bu işleri ifa eden hizmet erbabına ödedikleri ücretler üzerinden hesaplanan vergiden, işverenin bu faaliyetlerinden sağladığı hasılatın %85 inin yurt dışından elde edilmiş olması ve fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şartıyla, her bir çalışan için faaliyetin yapıldığı yıla ait asgari ücretin aylık brüt tutarı üzerinden hesaplanan vergi mahsup edilecektir. Bu indirim, vergilendirme dönemleri itibarıyla yıl içinde tahsil edilen vergilerin, bu maddede yer alan şartların gerçekleşmesi halinde, takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle uygulanacaktır.

Getirilmesi son derece isabetli olan bu indirimin uygulama şekli benzer uygulamalardan farklılık göstermektedir. Örneğin serbest bölgede üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurtdışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisna üretim faaliyetinde istihdam edilen personelin ücretleri üzerinden hesaplanan verginin “terkin” edilmesi suretiyle uygulanmaktadır. İsteyen mükellefler ilgili dönemlerinde bu vergiyi tecil ettirmekte, sonra

*Yeminli Mali Müşavir raporu ile şartları yerine getirdiğini tevsik ederek terkin ettirmektedirler. İsteyen mükellefler ise dönem içinde bu vergileri ödedikten sonra yine Yeminli Mali Müşavir raporu ile şartları yerine getirdiğini tevsik ederek verginin terkinini ve dolayısıyla ödenen bu vergilerin iadesini talep edebilmektedirler. Buna karşılık, yeni getirilmesi öngörülen indirim imkânı, takvim yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihten sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergilerden mahsup edilmek suretiyle uygulanacaktır. Ar-Ge uygulamasında mevzuatlar arasındaki farklılıkların bu Taslak ile giderilmesi isabetli bir şekilde öngörülürken, bu düzenleme ile serbest bölgedeki benzer uygulamadan farklılık yaratılmasının haklı bir tarafı yoktur. Bu düzenleme indirimden gecikmeli bir şekilde yararlanmaya sebep olacaktır. Özetle düzenleme serbest bölge uygulamasına paralel hale getirilmelidir.*

**MADDE ...- (1)** 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının;

a) (9) numaralı bendi madde metninden çıkarılmıştır.

b) (13) numaralı bendinin,

1) birinci cümlesinde yer alan “çağrı merkezi” ibaresinden sonra gelmek üzere “, ürün testi, mesleki eğitim (yönetim sistemleri, teknik, iş sağlığı ve güvenliği, çevre eğitimleri ile tahribatsız muayene alanlarında verilen), sertifikasyon, veri işleme ve analizi” ibaresi eklenmiştir.

2)

**MADDE ...- (1)** 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının;

a) (a) bendi madde metninden çıkarılmıştır.

b) (ğ) bendinin,

1) birinci paragrafında yer alan “çağrı merkezi” ibaresinden sonra gelmek üzere “, ürün testi, mesleki eğitim (yönetim sistemleri, teknik, iş sağlığı ve güvenliği, çevre eğitimleri ile tahribatsız muayene alanlarında verilen), sertifikasyon, veri işleme ve analizi” ibaresi eklenmiştir.

2) üçüncü paragrafında yer alan “hizmet alanları” ibaresinden sonra gelmek üzere “ve kazanç tutarları” ibaresi eklenmiştir.

**Değişiklik Önerimiz:** “ve kazanç tutarları” ibaresinin kaldırılmasıdır

**Gerekçe:** Değişiklikle, maddede yer alan indirim hakkının öngörülebilirlik vasfında ciddi bir belirsizlik yaratılmaktadır. Hizmet alanları bakımından indirim hakkında farklılaşma yapılabilmesi yanı sıra, ayrıca tutarlar bazında farklı oranlarda (örneğin artan kazanç tutarlarında düşük oranlı indirim yapılması) indirim belirlenmesi, söz konusu indirimin genellik ilkesine aykırı sonuçlarını ortaya koyabilir. Bahse konu hizmet alanları kanunla desteklenen hizmet ihracatı alanları iken, kanunilik esasını zorlayan

*aşırı değişkenliklere yol açacak BKK yetkilendirmeleri mümkün olduğunca dar ve sınırlı olmalıdır.*

**MADDE ...- (1)** 5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesinin;

**a)** ikinci fıkrasının sonuna “İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kar payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kar payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.” cümleleri eklenmiştir.

**Görüş:** *Yapılan değişiklikle transfer fiyatlandırması uygulamasında ilişkili kişi kabul edilen doğrudan ve dolaylı ortaklara karın örtülü olarak dağıtılmış olması için, ortağın en yüzde 10 ortaklık, oy veya kar payı hakkı bulunması koşulu getirilmektedir. Olumlu bir düzenlemedir. İlişkili kişi tanımı aşağıdaki unsurları kapsamaktadır.*

- Kurumların kendi ortaklarını,
- Kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Kurumların veya ortaklarının idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları,
- Ortakların eşlerini,
- Ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu, üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımlarını

*Kurumun ilgili bulunduğu kurum, kurumun kendi ortağı dışında, kurumun kendisinin ortaklığının bulunduğu bir başka kurumu yani iştiraklerini ifade etmektedir.*

*Kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu kurum ise kurum ortağının başka bir kurum ile olan ortaklık ilişkisini ifade etmektedir.*

*Bununla birlikte bir kurumun ilgili bulunduğu kurumların kendi aralarındaki ilişki ve bir kurumun ortaklarının ilgili bulunduğu kurumların kendi aralarındaki ilişki Kurumlar Vergisi Kanunu’nun uygulamasında ilişkili kişi kapsamında değerlendirilmektedir.*

*Yapılması öngörülen değişiklik ise sadece ortaklık, oy ya da kar payına hakkına yönelik %10 oranında bir sınırlama ihtiva etmektedir. İlgili kanun değişikliğinin yapılması durumunda dahi aşağıdaki hallerde ilişkili kişi tanımlaması devam edecektir.*

- Bir sınırlama olmaksızın kurum ile iştirakleri ve bağlı ortaklıkları arasındaki ilişki
- Bir sınırlama olmaksızın kurum iştiraklerinin ve bağlı ortaklıklarının kendi aralarındaki ilişki

*Yapılan değişikliğin, özellikle, iştiraklerle arasındaki ilişkiyi belirlemede de kullanılabilecek şekilde genişletilmesi yararlı olacaktır.*

*Oranların topluca dikkate alınması hükmü, hâlihazırda örtülü sermaye maddesinde vardır ve amacı da borç tutarlarının öz sermayenin 3 katını aşıp aşmadığının kontrolünde, her bir ortak veya ortakla ilişkili kişinin tek başına bu eşiği aşıp aşmadığının değil, bütün ortak ve ortakla ilişkili kişilerden alınan borçların toplam rakamının belirlenen eşiği aşıp aşmadığının kıyaslanmasını sağlamaktır. “topluca” ifadesinin bir diğer kullanımı da % 10 ortaklık payının tespitinde doğrudan ve dolaylı ortaklık paylarının toplamının dikkate alınması olabilir ancak, bu anlam zaten madde metninde “doğrudan veya dolaylı” ifadesinde mündemiç olmalıydı.*

*Transfer fiyatlandırması açısından aynı hükmün getirilmesi soru işaretine ve hangi amaçla getirildiğinin sorgulanmasına sebep oluyor. Amaç sadece % 10 toplamı için doğrudan ve dolaylı paylarının toplamının esas alınması ise, bunu açıkça yazmak lazım. Kastedilen başka bir husus olabileceği akla gelmiyor ama eğer başka bir anlam verilmek isteniyorsa, bunu da açık olarak yazmak doğru olur.*

**b)** dördüncü fıkrasının (ç) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiş ve bu bentten sonra gelmek üzere (d) bendi eklenmiştir.

“ç) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemde doğan kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kar marjı yöntemi ve kar bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yüklendikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.”

“d) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir.”

**c)** beşinci fıkrasının ikinci cümlesinden sonra gelmek üzere “Mükellef ve Bakanlık belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması halinde, anlaşma kapsamına alabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir, vergi ziyaa cezası kesilmez, vergi iadesi yapılmaz.” cümleleri eklenmiştir.

**Görüş:** KVK’nun 13’üncü maddesinde yapılan bir değişiklikle peşin fiyat anlaşması hükümlerinin zamanaşımına uğramamış geçmiş dönemlere de uygulanması mümkün kılınmaktadır. Olumlu bir düzenlemedir. Ancak, bu imkanın uygulanabilmesi için “pişmanlık ve ıslah” hükümlerinin geçerli olması gerekmektedir. Dolayısıyla, eğer geçmişe yönelik devam eden bir inceleme varsa, bu imkandan yararlanılamayacaktır. Bu gibi

*durumlarda da anlaşmanın uygulanmasına imkan sağlamak bakımından ilgili paragrafın sonuna aşağıdaki gibi bir ilave yapılması yararlı olacaktır.*

***KVK md 13/5 fıkrasının ikinci cümlesinden sonra gelmek üzere***

*“Anlaşmanın geçerli olduğu yıllara ilişkin olarak 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 371’inci maddesi 1 ve 2 numaralı bentleri hükümleri uyarınca pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olmadığı hallerde, peşin fiyat anlaşması koşullarına göre tarh edilecek vergilerin dava konusu yapılmaksızın ödenmesi halinde vergi ziyai cezasının yüzde 90’ı terkin edilir.”*

*Bu düzenlemeyle, peşin fiyatlandırma anlaşmasının uygulanmasını takiben, geçmiş dönemlerle ilgili ortaya çıkabilecek belirsizliklerin kalkabileceğini düşünmekteyiz. Aynı zamanda birçok ülke mevzuatında tanımlanan geri yürütme “roll-back” uygulaması da bu şekilde ülkemiz mevzuatına girmiş olacaktır.*

*Peşin fiyatlandırma anlaşması mükellefler nezdinde bir güvenlik mekanizması olarak algılanmaktadır. Mükellefler hali hazırda mevcut uygulamaları ile ilgili olarak peşin fiyatlandırma anlaşmalarına başvurabildikleri gibi, geçmiş yıllar ile ilgili olarak bir vergi incelemesi başlatılması da mükelleflerin aynı konuyla ilgili olarak gelecek yılları güvence altına almak adına bir peşin fiyatlandırma anlaşmasına başvurma ihtiyacını tetikleyebilmektedir.*

*Bu şekilde, peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükelleflere inceleme konusu işlem ile ilgili olarak farklı bir bakış açısı sunabilecek, inceleme sürecine olan güven artırılabilir. Peşin fiyatlandırma anlaşması kapsamında yapılan analizler, vergi incelemesinin de hakkaniyetli bir biçimde yapılıyor olmasını sağlayabilecektir. Böylelikle Vergi İdaresi açısından inceleme maliyetleri de sınırlandırılabilir, ve aynı zamanda peşin fiyatlandırma anlaşmaları, mükellef ve vergi idareleri nezdinde ihtilafları da ortadan kaldıracak bir müesseseye dönüşebilecektir.*

*Roll-back uygulamasının pişmanlık ve ıslah hükümleriyle sınırlandırıyor olması ise bu yönde bir ihtiyaca cevap veremeyecektir. Örnek vermek gerekirse 2012 – 2014 yılı transfer fiyatlandırması incelemesine konu olan bir şirketin, inceleme konusu işlemle ilgili olarak 2016 yılında sonuçlandığı peşin fiyatlandırma anlaşması, pişmanlık hükümleri vergi incelemesine başlandığı dönemi kapsamadığından, 2012 – 2014 hesap dönemlerine tatbik edilemeyecektir. Ayrıca mükelleflerin GİB ile imzaladığı peşin fiyatlandırma anlaşmasında yer alan hükümler, vergi incelemesine istinaden düzenlenen inceleme raporları ile farklılık arz edebilecektir.*

*Bu noktada, hem mevcut uzlaşma pratiği, hem de VUK’un 371’inci maddesindeki düzenlemeler de dikkate alınarak, incelemeye konu olan geçmiş yıllara yönelik bir düzeltim yapılması da sağlanabilir.*

ç) yedinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiş ve mevcut sekizinci fıkra buna göre teselsül ettirilmiştir.

“(8) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam olarak yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılmış sayılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergilere vergi ziyai cezası %50 oranında indirimli olarak uygulanır.”

d) sekizinci fıkrası aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“(9) Bakanlar Kurulu, ikinci fıkroda yer alan oranları gerçek kişi ve kurumlar ile ortaklık payları itibarıyla sıfıra kadar indirmeye veya %25’e kadar artırmaya; beşinci fıkroda yer alan süreyi “beş” yıla kadar çıkarmaya; belgelendirme yükümlülükleri getirmeye, belgelendirme yükümlülüğü kapsamına, uluslararası anlaşmalar doğrultusunda, yurtdışında yer alan ilişkili kişilerin faaliyetlerine ilişkin bilgilerin dâhil edilmesi zorunluluğu getirmeye; bu bilgilerin uluslararası anlaşmalar çerçevesinde diğer ülkelerle karşılıklı olarak paylaşılması konusunda gerekli tedbirleri almaya ve transfer fiyatlandırması ile ilgili usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

**Değişiklik Önerimiz:** “ sıfıra kadar indirmeye veya” ibaresinin kaldırılması.

**Gerekçe:** Aynı taslakta KVK 13/2 numaralı paragrafta yapılan değişiklikle getirilen %10 oranı (ilişkililik belirlemesi için gereken iştirak/kontrol oranı) hakkında yukarda yer alan, maddeye eklenen 9 numaralı paragrafta, bu oranı %0’a indirme konusunda BKK yetkisi verilmektedir.. Bu yetkilendirmenin öngörülebilirlik ve kanunilik esasını zedelediği, kullanılması halinde, getirilen %10 ile sağlanan hususların BKK ile yok edilmiş olacağı, bu %10’un zaruretinin gereksiz olduğu veya teşvik niteliğinde olduğu gibi bir anlam oluşacağı için, bu kısmın kaldırılması, sadece yukarı doğru oran değişikliği yama yetkisi verilmesi daha makul olacaktır.

**MADDE ...-** (1) 28/2/2008 tarihli ve 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme Ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanunun;

a) 3 üncü maddesinden sonra gelmek üzere Kanuna aşağıdaki 3/A maddesi eklenmiştir.

**Görüş:***Taslakta, genel kanunlar olan Gelir Vergisi Kanunu ile Kurumlar Vergisi Kanunundaki "ar-ge indirimi" hükümleri kaldırılarak, söz konusu indirimler özel kanun niteliğindeki 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanununa "diğer teşvik unsuru" olarak dahil edilmektedir. Başka bir ifade ile 5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinde düzenlenen "Ar-Ge ve Tasarım İndirimi"ne ilaveten, eklenmesi öngörülen 3/A maddesi ile "Ar-Ge İndirimi" düzenlenmektedir. Bu iyiniyetli yaklaşım uygulama sorunlarını ortadan kaldırmada yeterli olmayacaktır. İkili bir uygulama ve farklılıklar yaşamaya devam edecektir. Bu nedenle önerimiz, genel kanunlardaki "Ar-Ge İndirimi" hükümlerinin kaldırılması ile yetinilmesi, 5746 sayılı Kanuna ilave teşvik unsuru olarak "Ar-Ge İndirimi"nin konulmaması yönündedir. 5746 sayılı Kanunundaki özel düzenleme bu madde kapsamındaki harcamaları da kapsamaktadır.*

#### **"Diğer Teşvik Unsurları**

**MADDE 3/A-** (1) Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının % 100'ü 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır.

(2) Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

(3) Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Bu madde kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usûlleri belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı müştereken yetkilidir."

**Görüş:***Kanun değişikliği önerisinde, "Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden ve tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılmayan amortismanla tâbi iktisadî kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından verilen paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz." ifadesi yer almaktadır. Bu ifadeden, uygulamada; tamamen Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılmayan*

(kısmi olarak Ar-Ge faaliyetlerinde kullanılıp, kısmi olarak da Ar-Ge dışı faaliyetlerde kullanılan) sabit kıymetlerin dönem amortisman giderlerinin Ar-Ge indirimine konu edilemeyeceği sonucu çıkabilir. Ancak uygulamada birçok Şirket, iktisap ettiği bazı sabit kıymetleri hem Ar-Ge faaliyetlerinde hem de Ar-Ge dışı faaliyetlerde (örneğin seri üretimin kalite kontrolü, rutin analizler vb.) kullanabilmektedir. Bu durumda, sabit kıymetin sadece Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı süreler isabet eden dönem amortisman giderinin Ar-Ge indirimine konu edilebilmesi en hakkaniyetli yol olacaktır. Kaldı ki, mevcut yönetmelik hükümlerinde de (5746 sayılı Kanun'a ilişkin yönetmelik) sabit kıymetlerin Ar-Ge dışında kullanımı durumunda, sadece Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldıkları günlere isabet eden amortisman giderlerinin Ar-Ge indirimine konu edilebileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla, Kanun maddesinde önerilen değişiklik hem uygulama açısından mükelleflere haksız bir teşvik kısıtlaması getirecek, hem de mevcut Yönetmelik maddesi ile çelişen bir düzenleme getirilmiş olacaktır.

Ayrıca, bu tür bir açıklamanın 5746 sayılı Yönetmelik'in 7. Maddesinde "Amortismanlar" bölümünde belirtilmesi daha uygun olacaktır. Mevcut yönetmeliğin 7. Maddesinin "b" bendinin "2." Fıkrasında; amortisman tabi iktisadi kıymetlerin dönem amortisman giderleri ile ilgili şu açıklama yer almaktadır : "2) Ar-Ge ve yenilik faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır." Dolayısıyla, mevcut yönetmelikte yer alan bu açıklamaya aykırı bir düzenleme yapılması uygun olmayacaktır. Mevcut yönetmelikteki bu ifadeye ilave olarak "tamamen Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanılmayan ve Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısı tespit edilemeyen sabit kıymetler için hesaplanan amortisman tutarlarından çeşitli kıstaslara göre hesaplanacak paylar üzerinden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz" ifadesi eklenebilir. Bu çerçevede sadece Kanun maddesi üzerinde önermiş olduğumuz değişiklik, yukarıda belirtilmiştir.

Yapılan değişikliklerle KVK 10'uncu maddesinde yer alan Ar-Ge indirimine ilişkin düzenlemeler 5746 sayılı Kanun'a taşınmaktadır. Olumlu bir değişikliktir.

KVK madde 10'un 1 inci fıkrasında; "....beyannamede ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından **sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır.**" ifadesi bulunmaktadır. Yapılan değişiklikte, bu fıkranın ar-ge indirimini düzenleyen (a) bendi kaldırıldığından Ar-Ge indiriminin sırası ile ilgili bir tereddüt yaşanabilecektir. (a) bendinin kaldırılması yerine aşağıdaki şekilde değiştirilmesi sorunu çözebilir:

"a) 5746 sayılı Kanun'un 3/A maddesine göre hesaplanacak Ar-Ge indirimi."

**b)** 4 üncü maddesinin beşinci fıkrasında yer alan "193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (9) ve (13) numaralı bentleri, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (ğ) bentleri hükümleri ile" ibaresi fıkra metninden çıkarılmıştır:

**MADDE ...-** (1) 213 sayılı Kanunun 153/A maddesinin onuncu fıkrası madde metninden çıkarılmıştır.

**MADDE ...-** (1) 492 sayılı Harçlar Kanununun 59 uncu maddesinin birinci fıkrasının (p) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.



**“p)** 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde, kiralanan taşınmazın finansal kiralama sözleşmesinin süresi sonunda kiracıya devri.”

**MADDE ...-** (1) 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının;

(g) bendinde yer alan tahvil ibaresinden sonra gelmek üzere “(tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmeti dahil) parantez içi hüküm eklenmiştir.

**Değişiklik Önerimiz:**

**MADDE ...-** (1) 25/10/1984 tarihli ve 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının;

- (g) bendinde yer alan “tahvil” ibaresi şu şekilde değiştirilmiştir; “her nevi borçlanma araçları (kupon ve getirileri dahil)”

**Gerekçe:** Öneride tahvil kelimesi aynı kalmıştır, Oysa SPK düzenlemesinde tahvil dışında diğer borçlanma araçları da düzenlenmiş ve tamamı genel bir tanımla “borçlanma aracı” denilmiştir. Dolayısıyla tahvil kelimesi, daha sonra bono, varlık/ipotek teminatlı/dayalı menkul kıymetler gibi, daha değişik mahiyette çıkarılan borçlanma araçları için de KDV iddiasına yol açabilecektir. Bu açıdan genel bir kavram kullanılması önerilmektedir.

Öte yandan, parantez içinde yer verilen ve tahvil kuponlarının vergilenmesini önlemek amacıyla eklenen hüküm de ayrı bir tartışmaya ve soruna yol açabilecektir. Zira ifadede tahvil alıp para ödeyen yatırımcının finansal hizmet verdiği ifade edilmiştir. Oysa çeşitli yargı kararlarında bu işlemin finansal hizmet olduğu değil, bir yatırım olduğu ifade edilmiştir. Bu durum mevduat faizleri vb. yatırım araçları açısından da KDV riski yaratır. Ayrıca, bu ifade, ödenen kuponların finansal hizmet olduğunu belirtmekle, geçmişe dönük 5 yıl için de KDV riski yaratmaktadır. Bu açıdan, parantez içi ifadede, vergi dışı bırakılmak istenen unsurun mahiyeti değil, doğrudan adı yazılmalıdır. Bu açıdan, “kupon ve getiri” kavramları yeterli olacağı düşünülmektedir.

a) (r) bendinin sonuna aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Bu fıkranın (u) bendi kapsamında varlık kiralama şirketlerine, (y) bendi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.”

**Görüş:** Sat ve geri kiralama veya kira sertifikası ihracına konu olan taşınmazların, kiracı veya kaynak kuruluş tarafından sözleşme sonunda geri alındıktan sonra satışı halinde KDV istisnası uygulamasında iki yıllık sürenin hesabında kiracının veya kaynak kuruluşun taşınmazı ilk alım tarihinden finansal kiralama şirketi yada varlık kiralama

*şirketine devir tarihine kadar geçen sürenin dikkate alınıp alınmayacağı tereddüt yaratmıştır.*

*Sat ve geri kiralama işlemi esasen bir finansman işlemi olması sebebiyle bu işleme konu olan taşınmazın finansal kiralama şirketine devir edilmesinin, kiracının söz konusu taşınmazı daha sonra satması halinde hem kurumlar vergisi hem de KDV istisnası bakımından bir dezavantaj oluşturmaması gerektiği görüşündeyiz.*

*Bu nedenle, sat ve geri kirala veya kira sertifikası ihracına konu olan taşınmazların, kiracı veya kaynak kuruluş tarafından sözleşme sonunda geri alındıktan sonra satışı halinde kurumlar vergisi ve KDV istisnası uygulamasında iki yıllık sürenin hesabında kiracının veya kaynak kuruluşun taşınmazı ilk alım tarihinden finansal kiralama şirketi yada varlık kiralama şirketine devir tarihine kadar geçen sürenin de dikkate alınması konusunu açıklığa kavuşturan bir düzenleme yapılması uygun olacaktır. Bu çerçevede, maddenin önerilen değişikliği içeren hali aşağıda sunulmaktadır.*

**- KDVK md. 17/4 - (r) bendinin sonuna eklenen paragraf:**

*“Bu fıkranın (u) bendi kapsamında varlık kiralama şirketlerine, (y) bendi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, **bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin kaynak kuruluş veya kiracının aktifinde yer aldığı sürelerle ilaveten** varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.”*

**- KVK md. 5/1 - (e) bendine eklenen paragraf:**

*“Bu fıkranın (j) bendi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına ve (k) bendi kapsamında varlık kiralama şirketlerine devredilen taşınmazların, en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, kaynak kuruluş veya kiracının aktifinde yer aldığı sürelerle ilaveten bu taşınmazların finansal kiralama şirketi, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları ile varlık kiralama şirketinin aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.”*

b) (u) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

*“u) Her türlü varlık ve hakkın, kaynak kuruluşlarca, kira sertifikası ihracı amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla varlık kiralama şirketlerine devri ile bu varlık ve hakların varlık kiralama şirketlerince kiralanması ve devralınan kuruma devri.*

*İstisna kapsamında, varlık kiralama şirketlerine devredilen varlık ve hakların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.”*

c) (y) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“y) 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazın kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri.

İstisna kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen her türlü taşınır ve taşınmaz malların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.”

***Değişiklik Önerimiz 1. Alternatif:- (y) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.***

“y) 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda **kiracıya devredileceğinin baştan sözleşme ile belirlenmiş olması koşulu ile** kiralamaya konu taşınır ve taşınmazın kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri.

***Değişiklik Önerimiz 2. Alternatif: (y) bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.***

“y) 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazın kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri.

İstisna kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen her türlü taşınır ve taşınmaz malların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının bu madde kapsamında vergiden istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz.

6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanununda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi sebebiyle sözleşmenin feshi halinde, fesih tarihine kadar uygulanan istisnalara ilişkin hesaplanmayan vergi için düzeltme yapılmaz.

**Gerekçe:** Mevcut öneride, Kanundaki mevcut tanımlamaya paralel olarak, kiralamaya konu kıymetin “sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu “ ibaresi aynen yer almaktadır. Bu ibare, istisna şartının gelecekte olacak bir duruma bağlanması sonucunu doğurduğundan, bahsekonu kıymetin borçlunun ödemezlik durumlarında tahsil amacıyla 3. Kişilere satılmak zorunda kalınması halinde, geriye dönük KDV ödenmesi riski yaratmaktadır.

Bu madde ile belirlenen istisna, sözkonusu işlem türünün kurucu destek unsurudur. Bu işlemlerde esas amaç ve sözleşme ile belirlenen esas sonuç, sat ve geri kiralamaya konu gayrimenkulün sözleşme süresi sonunda Kiralayan tarafından tekrar kiracıya devri yükümlülüğü altına girmiş olmasıdır. Zorunlu sebeplerle Kiralayan tarafından kiracı dışında bir üçüncü kişiye devrini cezalandırmaya dönük bir düzenleme yaratılmamalıdır. Bu durumda, bahsekonu ifadede yer alan “şart”ın ilerde gerçekleşmesi gereken değil, başta belirlenmesi gereken bir şart olarak anlaşılması gerektiğini değerlendiriyoruz, bu sebeple sözleşmenin fesh edilmesi halinde, fesih tarihine kadar taşınmazın kiralama şirketine satışında ve geçmişte kira faturalarında uygulanan KDV istisnalarının düzeltilmesine gerek olmadığı görüşündeyiz. Ancak bu konuda Birlik olarak Sayın Başkanlığınıza yapılan mukteza talebimize bugüne kadar bir cevap alınamamıştır.

6361 sayılı Kanun’un 31’nci maddesindeki sebeplerle finansal kiralama sözleşmesinin feshi ve taşınmazın üçüncü kişilere satışı halinde, sat ve geri kirala konusu taşınmazın kiracı tarafından finansal kiralama şirketine satışında ve fesih tarihine kadar çıkarılan finansal kiralama faturalarında uygulanan KDV istisnalarına ilişkin olarak, geçmişe yönelik bir düzeltme yapılmasının gerekli olup olmadığının uygulamada netlik kazanması bakımından önerilen değişiklik yapılmıştır.