



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2018/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon (1. Oturum)

29 Temmuz 2018 Pazar – 16.00-18.00 (Sınav Süresi 2 Saat)

YANITLAMA VE DEĞERLENDİRME AŞAMASINDA DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR (Lütfen Okuyunuz)

Verilecek yanıtlarda; Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Gider Vergileri Kanunu (BSMV), Damga Vergisi Kanunu (DVK), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) ve Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) düzenlemeleri ile (<http://www.gib.gov.tr> internet sitesinde yayımlı özetler dahil olmak üzere) bu düzenlemelere ilişkin mevzuatın esas alınması gerekmektedir.

Yanıtların, ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte ve yeterli açıklama içerecek biçimde verilmesi gerekmektedir.

Yapılacak değerlendirmede, ulaşılmaması beklenen (doğru) yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve/veya farklı sonuca ulaşılmaması halinde de, katılımcı tarafından vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile uygulamalarına dair yapılacak yorum ve atıflara, konunun vergisel ele alınış biçimine ve ekonomik delil sistemine dayalı yapılacak değerlendirmelere ve hesaplamalara da, iç tutarlılığına göre puan verilecektir.

Soru içerisinde yer verilen herhangi bir işlem ve belirlemede, mükellef kurum nezdinde eleştirilecek bir hususun bulunmadığı sonucuna ulaşılmaması halinde dahi gerekli değerlendirmeler, vergi türü belirtilmek kaydıyla yapılmalıdır. Yanıt içerisinde, ulaşılan vergisel sonuca dair matematiksel hesaplamalar açık biçimde gösterilmelidir.

Her bir tespitin, diğer tespitler yönüyle de ilave sonuçları olabileceğini dikkate alınız.

İşlemlere taraf olan üçüncü kişilerin vergisel durumlarıyla ilgilenmeyiniz.

Her bir işlem veya tespite dair varsa, beyana dair hesaplama hataları, matrah farkları ile beyan dışı bırakılmış vergi matrahlarını, her bir işlem/tespit bazında vergi türleri itibarıyla ayrı ayrı gösteriniz. Bu şekilde ortaya konulan matrah farklarına ilişkin tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi gereken vergi zıya cezalarını hesaplamayınız.

Yanıt kağıtlarına, bu kitapçıkta sorulan soruları bir bütün ya da özet olarak ve kanun maddelerini aynen yazmamayı tercih ediniz.

İlk 8 Soru 1. Oturum'da, 9 ila 13'üncü sorular ise 2. Oturum'da yanıtlanacak olup, puanlama işlemi aşağıdaki gibi olacaktır.

| Soru No | Puanı | Soru No | Puanı |
|---------|-------|---------|-------|
| 1 | 5 | 9 | 10 |
| 2 | 2 | 10 | 20 |
| 3 | 3 | 11 | 5 |
| 4 | 5 | 12 | 5 |
| 5 | 10 | 13 | 10 |
| 6 | 5 | | |
| 7 | 6 | | |
| 8 | 14 | | |

1



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Mükellef Ünvanı/Vergi Kimlik No: **GÜNEŞ PROGRAM YAPIM, YAYIN VE REKLAM HİZMETLERİ A.Ş.**, (GÜNEŞ PROGRAM A.Ş.) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı – 990 000 0101

Faaliyet Konusu: TV Yayıncılığı, sinema ve TV programları yapımı, reklam ve medya pazarlama faaliyetleri.

Hesap Dönemi: 2016 Hesap Dönemi

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özeti :

| | |
|-------------------------------------|----------------------|
| Ticari Bilanço Karı | 14.600.000,00 |
| KKEG | 1.300.000,00 |
| Kıdem Tazminatı Karşılıkları | 500.000,00 |
| Sponsorluk Harcaması | 800.000,00 |
| Diğer İstisna ve İndirimler | 1.600.000,00 |
| KVK 5/1-e | 50.000,00 |
| KVK 5/1-f | 200.000,00 |
| KVK 5/1-h | 350.000,00 |
| Sponsorluk İndirimi | 800.000,00 |
| Geçmiş Yıl Zararı | 200.000,00 |
| 2014 Yılı Zararı 150.000,00 | |
| 2015 Yılı Zararı 50.000,00 | |
| Kurumlar Vergisi Matrahı | 14.300.000,00 |
| Genel Vergi Oranına Tabi Matrah | 12.100.000,00 |
| İndirimli Vergi Oranına Tabi Matrah | 2.200.000,00 |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi | 2.464.000,00 |
| 12.100.000x%20: 2.420.000,00 | |
| 2.200.000x%02: 44.000,00 | |

Sermaye Yapısı/İlişkili Kişilere Dair Bilgiler:

| Unvanı | Sermaye Payı (%) | Dönem Kurumlar Vergisi Matrahı |
|----------------------------------|------------------|---|
| Black/White Broadcasting Co. UK. | 55 | İngiltere’de Yerleşik Tüzel Kişi |
| Uçar Holding A.Ş. | 15 | (450.000 TL) Zarar /Kurumlar Vergisi Matrahı Oluşmamıştır |
| Siyah Beyaz Gazetecilik A.Ş. | 10 | 5.000.000 TL |
| Beşiktaş Teknoloji Yazılım A.Ş. | 10 | (1.000.000 TL) Zarar /Kurumlar Vergisi Matrahı Oluşmamıştır |
| Ahmet UÇAR | 10 | Gerçek Kişi |

Damga Vergisi Beyanname Bilgileri : Damga Vergisi Defteri tasdikli olarak mevcuttur. Ocak – Aralık / 2016 vergilendirme döneminin damga vergisi beyannameleri boş olarak verilmiştir.

Muhtasar Beyanname ve Sorumlu Sıfatıyla Verilen KDV Beyanname Bilgileri: Tüm dönemlere ait beyannameler düzenli olarak verilmiş olup, beyan edilmiş olan işlemlere dair bilgilere, **gerekli olması durumunda** soru içerisinde yer verilmiştir.

2



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Özsermaye Tutarlarına Dair Bilgiler:

| Tespit Tarihi | Özsermaye Tutarı (TL) |
|---------------|-----------------------|
| 01.01.2016 | 2.000.000 |
| 01.03.2016 | 2.500.000 |
| 27.05.2016 | 2.000.000 |
| 31.12.2016 | 2.500.000 |

DiĞER BİLGİLER:

-Döviz kurlarına dair bilgiler soru içerisinde/işlemlerde yer almaktadır. Kambiyo kar ya da zararının işlem üzerinde özel olarak belirtilmiş olması halinde bu tutarlar; belirtilmemesi halinde dönem sonu değerlemelerinde kurlar, 1 (ABD) Dolar=4,00 TL, 1 (Avrupa Para Birimi) Avro = 5,00 TL olarak dikkate alınacaktır.

-Amortisman hesaplamalarında faydalı ömür süresi, soru içerisinde özel olarak belirtilmemişse, gayrimaddi haklar dahil tüm iktisadi kıymetler için 10 yıl olarak dikkate alınacaktır.

-Vergi oranları; KDV için %18, Damga Vergisi için %0,948, Kurumlar Vergisi Tevkifatı için %10'dur.

-İngiltere-Türkiye, Almanya-Türkiye ve İspanya-Türkiye arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre vergi kesinti oranı, (KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamındaki her türlü ödeme üzerinden) %10'dur. Uluslararası mal teslimi ve hizmet ifalarının değerlendirilmesinde ve işyerinin oluşumunda 1 ve 4 seri numaralı ÇVÖA Genel Tebliğ düzenlemeleri genel hükümleri dikkate alınacaktır.

-Mükellef kurum tarafından 2016 hesap dönemi içerisinde (avans kar payı dahil) herhangi bir kar payı dağıtımı yapılmamıştır.

-Mükellef kurum defter kayıtları ve mali tablolarında, soruda verilenlerin dışında, ortaklar ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen başkaca bir ticari ve mali işlem bulunmamaktadır.

SORULAR VE BAĞLANTILI TESPİTLER:

Mükellef kurumun 2016 hesap dönemi yevmiye defterine yapmış olduğu bazı kayıtlar ile defter kayıtlarının dayanağı (3. kişilerden elde edilenler dahil) bilgi ve belgeler ve (varsa) mükellef kurum temsilcisi açıklamaları aşağıdaki gibidir. Bir kısım kayıtların altındaki notlar, muhasebe işlerinde veya fatura ve benzeri belgeler üzerinde yer alan açıklamalardan alıntılanmıştır.

1- Güneş Program A.Ş.'nin, (sahip olduğu Yatırım Teşvik Belgesi kapsamında, Rize ilinde yapmakta olduğu 250 kişi istihdam kapasiteli TV Stüdyo, Haber ve Baskı Merkezi yatırımını ile ilgili) 2016 hesap dönemi "İndirimli Kurumlar Vergisi" beyanına dair bilgileri aşağıdaki gibidir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

| | |
|---|-----------|
| TOPLAM YATIRIM HARCAMASI | 5.000.000 |
| Bina: 1.000.000 | |
| Makine: 3.000.000 | |
| Lisans: 500.000 | |
| Demirbaş: 400.000 | |
| Arsa: 100.000 | |
| Yatırım Harcamasının 2016 Yılında Gerçekleştirilmiş Kısmı: Tamamı Makine Alımı | 3.000.000 |
| Yatırıma Katkı Oranı | 55% |
| Vergi İndirimi Oranı | 90% |
| Yatırıma Katkı Tutarının Yatırım Döneminde Kullanılabilecek Kısmı | 80% |
| Yatırımdan Elde Edilen Kazanç (Bulunmamaktadır) | 0 |
| Toplam Yatırıma Katkı Tutarı (5.000.000x%55) | 2.750.000 |
| Önceki Yıl Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı | 200.000 |
| 2016 Yılında Yararlanılacak Yatırıma Katkı Tutarı | 2.550.000 |
| Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlar Üzerinden Yararlanılacak Yatırıma Katkı Tutarı Üst Sınır | 2.200.000 |
| 1. Sınır: 5.000.000x%55 x %80 | |
| 2. Sınır: 3.000.000 | |
| 2016 Yılı Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı (2.200.000 x %20) | 440.000 |
| 2017 Yılına Devreden Yatırıma Katkı Tutarı | 2.110.000 |

2- Mükellef kurum tarafından 6736 sayılı Kanun'un 5'inci maddesi uyarınca 2013, 2014 ve 2015 hesap dönemlerine ilişkin olarak "Kurumlar Vergisi Matrah Artırımında" bulunulmuştur. Matrah artırımına dair bilgiler aşağıdaki gibidir:

| Hesap Dönemi | Beyan Edilen Vergi Matrahı | Artırılan KV Matrahı (6736/ 5/1-c bendi uyarınca) |
|--------------|----------------------------|---|
| 2013 | 550.000,00 TL | (6736/ 5/1-a bendi uyarınca) 137.500,00 TL |
| 2014 | 150.000,00 TL (Zarar) | (6736/ 5/1-c bendi uyarınca) Kanuni Had /Tutar Üzerinden 31.490,00TL |
| 2015 | 50.000,00 TL (Zarar) | (6736/ 5/1-c bendi uyarınca) Kanuni Had /Tutar Üzerinden 33.470,00TL |

3- Güneş Program A.Ş.'nin, KVK'nın 5/1-e düzenlemesi kapsamında gerçekleştirdiği işlemlere dair bilgiler aşağıdaki gibidir.

i-Hızlı Yayın Dağıtım A.Ş.'ye ait olup, 25.03.2015 tarihinde 250.000 TL nominal bedel ile 242-İştirakler Hesabına kaydedilen hisse senetleri, 10.08.2016 tarihinde 300.000 TL bedelle satılmıştır. Satış işlemine dair yapılan yevmiye kaydı şu şekildedir.

| -----10.08.2016----- | | |
|---------------------------------|---------|---------|
| 102- Bankalar | 300.000 | |
| 242- İştirakler | | 250.000 |
| 645-Menkul Kıymet Satış Karları | | 50.000 |



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

ii- Mükellef kurum temsilcisi satış işlemi ile ilgili olarak; "Söz konusu hisseler şirketimiz tarafından 10.03.2012 tarihinde iktisap edilmiştir. Bu senetler, iktisap tarihinde sehven 260-Haklar hesabına kaydedilmiş, 30.12.2014 tarihinde satışa konu edilen aynı tutardaki bir gayrimaddi hak yerine yine sehven kayıtlardan çıkarılmıştır. YMM tarafından 25.03.2015 tarihinde yapılan denetim sırasında bu hatalı işlem tespit edilmiş olup, kayıtlar düzeltilmiş, iştirak hisseleri 25.03.2015 itibariyle tekrar (bu defa doğru hesap içerisinde) kayıtlara alınmıştır. VUK'un 3'üncü maddesinde tanımlı, "vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır" ilkesini esas alarak ve KVK'nın 5/1-a bendi düzenlemesindeki gerekli şartları taşıdığımızdan dolayı 50.000TL tutarındaki istisnadan yararlandık" açıklamasını yapmıştır.

iii- İşlemlerle ilgili olarak 2012, 2014 ve 2015 hesap dönemlerine ait kayıtlar ile bu kayıtların dayanağı belgeler, kurum temsilcisinin açıklamasını doğrular niteliktedir.

4- Mükellef kurum tarafından 01.01.2016-30.09.2016 tarihleri arasında, Avusturya'da yerleşik "Media Pro GMBH" adlı TV şirketinin Hırvatistan'da kurmuş olduğu TV Kanalına ait stüdyoların inşaatı ve teknik ekipmanların montajı işi kapsamında, "Media Pro GMBH Türkiye İrtibat Bürosu" üzerinden, projelendirme, teknik destek ve mimari danışmanlık hizmeti verilmiştir. Bu faaliyet sonucu olarak 100.000 TL kazanç elde edilmiş olup, Hırvatistan Kurumlar Vergisi Oranı %22'dir. 100.000TL kazanç, 10.10.2016 tarihinde Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmiştir.

5- Mükellef kurumun defter kayıtlarının tetkiki ile Güneş Program A.Ş. ve Ahmet UÇAR'a ait Türkiye'de yerleşik bankalarda açılmış hesaplar üzerinden yapılan denetimde;

i- 159- Verilen Avanslar hesabı ile 100-Kasa hesabının bağlantılı olarak çalıştırıldığı,

ii- 159-Verilen Avanslar ve 100-Kasa hesaplarına dair işlemlerin (**Önemli Tutarda Değişim Gösterdikleri Tarihler İtibariyle**) aşağıdaki gibi olduğu;

| Tarih | 159-Verilen Avanslar Hes. (Borç) Bakiye (TL) | 100-Kasa Hes. (Borç) Bakiye (TL) |
|--------------------|--|----------------------------------|
| 01.01.2016/Açılış | 1.000.000,00 | 0,00 |
| 03.01.2016 | 300.000,00 | 2.000.000,00 |
| 10.07.2016 | 500.000,00 | 1.800.000,00 |
| 21.09.2016 | 200.000,00 | 2.500.000,00 |
| 31.12.2016/Kapanış | 2.500.000,00 | 0,00 |

iii- 03.01.2016 tarihinde (mükellef kuruma ait banka hesabı üzerinden) yapılan 1.000.000TL tahsilatın 100-Kasa hesabına kaydedilmekle birlikte, gün içerisinde Yönetim Kurulu Başkanı Ahmet UÇAR'a ait aynı bankada açılan hesaba aktarıldığı ve 03.01.2016-31.12.2016 tarihleri arasında bu kişi tarafından muhtelif yatırım araçlarında değerlendirildiği,

iv- Ahmet UÇAR'a ait söz konusu hesap kapsamında, 01.01.2016 tarihi itibariyle ayrıca 1.000.000TL ana para olmak üzere repo işlemi yapılmış olduğu,

v- 01.01-31.12.2016 döneminde, Ahmet UÇAR'a ait banka hesabı üzerinden (virman, eft, havale ve benzeri biçimde) yapılan tüm işlemler neticesinde muhtelif yatırım araçlarında elde edilen kazanç, gider ve zararların kurum kayıtlarına intikal ettirilmeksizin aşağıdaki biçimde (değerlendirilmiş) olduğu saptanmıştır.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

| İşlem | Mahiyeti | Yatırılan Tutar | 31.12.16 Günü Borsa Rayıcı | Kazanç | Gider(*) | Zarar | Kesilen Vergi (GVK Geç 67) |
|------------------------------|---|-----------------|----------------------------|---------|----------|--------|----------------------------|
| Yatırım Fonu Katılma Belgesi | %51'i Borsa İstanbul'a Kote Hisse Senedi Portföyüne Sahip Yat. Fonu | 200.000 | 600.000 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Repo Kazancı | | Muhtelif | - | 120.000 | 0 | 0 | 18.000 |
| Kira Sertifikası | Yurt dışına ihraç edilenler | 300.000 | 320.000 | 0 | 5.000 | 0 | 0 |
| Hisse Senedi | Borsa İstanbul'a Kote | 250.000 | 300.000 | 0 | 2.000 | 0 | 0 |
| Foreks | Türkiye'de kurulu Aracı Kurumlardan | 100.000 | 0 | 0 | 2.000 | 50.000 | 0 |
| Off Shore Mevduat (**) | Bahreyn'de açılmış Hesap üzerinden | 400.000 | 450.000 | 50.000 | 0 | 0 | 0 |
| Döviz Forward(**) | | 100.000 | 120.000 | 0 | 1.000 | 0 | 0 |

** 31.12.2016 tarihli Tutarlar, hesapta yer alan döviz tutarının TL karşılığıdır.

*Gider unsurları, menkul kıymet sigorta, depolama masrafları ve ödenen BSMV'ye ilişkindir.

6- Güneş Program A.Ş.'nin 06.01.2015 tarihinde 100.000 TL bedelle iktisap ettiği (BİST'e kote edilmiş) Küre A.Ş. hisse senetleri, Beşiktaş Teknoloji A.Ş.'nin (finansman ihtiyacını karşılamak üzere), Güven Bank A.Ş.'den 02.03.2015 tarihinde 1 yıl vadeli olarak kullanmış olduğu 200.000TL krediye karşılık (bu bankaya) ipotek olarak verilmiştir. Beşiktaş Teknoloji A.Ş.'nin banka kredisini vadesinde ödeyememesi nedeniyle söz konusu hisse senetleri, 11.03.2016 tarihinde banka tarafından 450.000TL'ye satılmıştır. Bu satış neticesinde, ana para ve faiz olarak 250.000TL kredi borcu tahsil edilmiştir. Hisse senedi satış karı (450.000-100.000)= 350.000TL "549-Özel Fonlar" Hesabına alınmıştır.

Banka tarafından hisse senetlerinin satışı aşamasında, aracı kurum, değerlendirme şirketi ve avukatlar için yapılan (BSMV dahil) 50.000 TL tutarındaki ödeme ise banka tarafından Güven Program A.Ş.'ye yansıtılmış, "780-Finansman Giderleri" hesabına kayıt ile dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır.

7- i-Mükellef kurumun 2014 yılında 100.000TL bedel ile iktisap ettiği canlı yayın ve link aracı, 09.09.2016 tarihinde karışmış olduğu trafik kazası nedeniyle kullanılamaz hale gelmiştir. 29.09.2016 tarihinde sigorta şirketi tarafından 80.000TL sigorta tazminatı ödemesi yapılmıştır. Araç için 40.000TL birikmiş amortisman ayrılmıştır. Sigorta şirketinden alınan 80.000TL tazminat tutarı, VUK'un 329'uncu maddesi uyarınca 549.01-Özel Fonlar/Yenileme Fonu Hesabına kaydedilmiştir.

ii-Güven Program A.Ş.'nin, 23.11.2015 tarihinde KDV dahil 1.180.000-TL bedelle ve vadeli ithalat yoluyla iktisap ettiği Jimmy Jip Kamera için Gümrük İdaresine ödenen 180.000TL KDV, Kasım/2015 vergilendirme dönemi KDV Beyannamesinde indirim konusu yapılmış, yine Gümrük İdaresine ödenen 70.000TL KKDF ise 770-Genel Yönetim Giderleri hesabına alınmıştır. Jimmy Jip Kamera için faydalı ömür 4 yıl olup, 2015 hesap döneminde herhangi bir oran/tutarda amortisman ayrılmamıştır. Mükellef kurum, 10.10.2015 tarihli bağış protokolü kapsamında söz konusu kamerayı, UÇAR VAKFI ÖZEL MEDYA VE İLETİŞİM ÜNİVERSİTESİ Radyo-TV Fakültesi'ne 03.01.2016 tarihinde bağışlamıştır/fiilen teslim etmiştir. Mükellef kurum tarafından bağış işlemi ile ilgili yevmiye defterine yapılan kayıt aşağıdaki gibidir:

| -----03.01.2016----- | |
|-----------------------------|-----------|
| 770-Genel Yönetim Giderleri | 1.180.000 |
| 255-Demirbaşlar | 1.000.000 |
| 391-Hesaplanan KDV | 180.000 |

6



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

8- Mükellef kurum tarafından 01.12.2016 tarihinde yevmiye defterine yapılan kayıt ile bu kayıta dair kurum temsilcisi açıklamaları aşağıdaki gibidir:

| 01.12.2016 | |
|---------------------------------------|---------|
| 760-Pazarlama Satış ve Dağ. Giderleri | 800.000 |
| 760.01. Spor Sponsorluğu | 600.000 |
| 760.01.01. Seyahat Giderleri | 50.000 |
| 760.01.02.Sporcu Transfer Ödemeleri | 150.000 |
| 760.01.03.Salon İnşaatı | 400.000 |
| 760.02. Kültür Sponsorluğu | 150.000 |
| 760.02.01. İstanbul Jazz Festivali | 150.000 |
| 760.03. Sosyal Sponsorluk | 50.000 |
| 760.03.01. Sosyal Sorumluluk Projesi | 50.000 |
| 102.Bankalar | 800.000 |

Açıklama:

1-Ankara Güreş Kulübü ile imzalanan sözleşme uyarınca, 21.11.2016 tarihinde Moskova'da yapılan Dünya Güreş Şampiyonasına katılacak takım sporcularının konaklama ve seyahat harcamaları ile dereceye giren sporculara ödül mahiyetinde yapılan ödemeler.

2-İsveçli Sporcu Olaf Jansen'in Malmö Kulübünden Ankara Güreş Kulübüne transferi için bu kulübe yapılan ödeme.

3-Ankara Güreş Kulübüne ait Ankara Antrenman Tesisinin yenileme inşaatı için 2016 yılında yapılan ödemeler.

4-Kültür ve Turizm Bakanlığı'nın desteklediği İstanbul Jazz Festivali için organizasyon komitesine makbuz karşılığı olarak yapılan nakit ödeme.

5-Nesli tükenmekte olan Anadolu Leoparını koruma ve yaşatmak amacıyla Tarım ve Orman Bakanlığı ile müştereken yürütülen sosyal sorumluluk projesi ile ilgili olarak Bakanlığa yapılan ödeme.

İşlemle ilgili olarak mükellef kurum temsilcisi tarafından aşağıdaki açıklama yapılmıştır:

Uluslararası Olimpiyat Komitesi tarafından "Güreş Sporü" olimpik amatör spor olarak kabul edilmektedir. Kendisi de (Spor Genel Müdürlüğü) Türkiye Güreş Federasyonu yönetiminde görev alan yönetim kurulu başkanımızın teşviki ile şirketimiz ve Ankara Güreş Kulübü arasında 10.10.2008 tarihli "Sponsorluk Sözleşmesi" imzalanmıştır. "Sponsorluk Sözleşmesinin" 1.4. maddesinde yer alan ödemeler (seyahat, konaklama ve prim ödemeleri) FAALİYET SPONSORLUĞU kapsamında kurumumuzca üstlenilmiştir. Aynı Sözleşmenin 1.5. maddesinde ise, bu sponsorluk işlemi karşılığı olarak, (şirketimiz tarafından yenileme inşaat maliyetleri de üstlenilen ve 01.12.2016 tarihinde faaliyete geçmiş olan) Ankara Güreş Kulübüne ait Antrenman Tesislerinin adının 5 yıl süresince, "GÜNEŞ MEDYA ARENA VE SPOR TESİSİ" olması kararlaştırılmıştır. Antrenman tesisleri inşaatına 2014 yılında başlanılmıştır. 01.12.2016 tarihinde tamamlanarak Kulübe teslim edilen inşaat ile ilgili ayrı bir sözleşme düzenlenmemiştir. Yenileme inşaatı için (2014-2016 yılları arasında) toplam 1.500.000TL harcama yapılmıştır. 2008 yılından beri düzenlenen Dünya Güreş Şampiyonalarının tamamına aynı koşullarda sponsor olduğumuz için, (düzenli olarak bu şampiyonalara iştirak eden) Ankara Güreş Kulübü ile her bir şampiyona öncesinde yeni bir sözleşme düzenleme ihtiyacı bulunmamaktadır.

İstanbul Jazz Festivali Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından desteklenmektedir. Sponsorluk sözleşmesi ile, 12.02.2017-12.03.2017 tarihleri arasında gerçekleştirilecek festivalin tüm konser ve etkinlik TV yayın hakları da, bedelsiz olarak kurumumuza devredilmiştir.

İSTENİLEN: DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR Bölümündeki açıklamalar ışığında, her bir işlem veya tespiti dair varsa, beyana dair hesaplama hataları, matrah farkları ile beyan dışı bırakılmış vergi matrahlarını, her bir işlem/tespit bazında vergi türleri itibarıyla ayrı ayrı gösteriniz.

7



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

GENEL AÇIKLAMA:

Revizyon sınavı; sınavın toplam süresi ve oturum adedi, içerdiği vergi türü, konu ve kapsamın genişliği, katılımcıların çeşitliliği ve ölçülmesi gereken bilgi eşiğinin en doğru biçimde saptanabilmesi gibi ölçütler dikkate alınarak, mükellef kurumun muhtelif işlemlerine yönelik her bir sorunun (ve yanıtın) diğer işlem ve sorulardan bağımsız/kendi başına değerlendirilmesine yönelik hazırlanmıştır.

Bu bağlamda, sorunun yöneldiği mükellef kurumun olması gereken 2016 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin hazırlanması, ilgili hesap dönemine ilişkin vergi ziyamın tespiti ve ödenmesi gereken kurumlar vergisi tutarını hesaplanması adaylardan istenilmemiştir.

Bu husus, her iki oturuma dair soru kitapçığında;

“Her bir işlem veya tespite dair varsa, matrah farkları ile beyan dışı bırakılmış vergi matrahlarını, her bir işlem/tespit bazında vergi türleri itibariyle ayrı ayrı gösteriniz.

Bu şekilde ortaya konulan matrah farklarına ilişkin tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi gereken vergi ziyai cezalarını hesaplamayınız.” Denilmek suretiyle katılımcıların dikkatine sunulmuştur.

Verilecek yanıtlarda; Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu(GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Gider Vergileri Kanunu (BSMV), Damga Vergisi Kanunu (DVK), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) ve Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) düzenlemeleri ile (<http://www.gib.gov.tr> internet sitesinde yayımlı özgelgeler dahil olmak üzere) bu düzenlemelere ilişkin mevzuatın esas alınması ve yanıtların, ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte ve yeterli açıklama içerecek biçimde verilmesi gerekmektedir.

Yapılacak değerlendirmede, ulaşılmaması beklenen (doğru) yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve/veya farklı sonuca ulaşılmaması halinde de, katılımcı tarafından vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile uygulamalarına dair yapılacak yorum ve atıflara, konunun vergisel ele alınış biçimine ve ekonomik delil sistemine dayalı yapılacak değerlendirmelere ve hesaplamalara da, iç tutarlılığına göre puan verilmiştir.

Yanıt anahtarı, soruların mevzuat bağlantıları bakımından en geniş biçimde hazırlanmıştır. Bu bağlamda puanlama, söz konusu yanıt anahtarının içerdiği mevzuat açıklamaları ölçüt alınarak yapılmamıştır.

YANITI:

Yatırım Teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır. KVK'nın 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullandırılması mümkün hale gelmiştir. Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben; a) Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir. Buna göre, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların yatırım döneminde, mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabilecektir.

1 Seri numaralı KVK Genel Tebliğinin 32.2. Bölümünde açıklandığı üzere, yatırım döneminde, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamasının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından (toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı) daha düşük olması halinde diğer faaliyetlerden yatırım döneminde elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşamayacaktır. Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

uygulanması açısından “yatırım dönemi” ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir.

Söz konusu toplam yatırıma katkı tutarı, yatırımdan elde edilen kazançta indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle Devletin tahsilinden vazgeçeceği kurumlar vergisi tutarını ifade etmektedir.

Öte yandan Bakanlar Kurulu, yatırım harcamaları içindeki arsa, bina, kullanılmış makine, yedek parça, yazılım, patent, lisans ve know-how bedeli gibi harcamaların oranlarını ayrı ayrı veya topluca sınırlandırmaya yetkili olup bu yetki çerçevesinde çıkarılan 14/7/2009 tarihli ve 2009/15199 sayılı ve 15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Bakanlar Kurulu Karar (Karar)’ları uyarınca **arazi, arsa, royalti, yedek parça ve amortismanına tâbi olmayan diğer harcamalar** indirimli kurumlar vergisi uygulamasına konu edilemeyecektir. Dolayısıyla yatırıma katkı tutarının hesaplanmasında arazi, arsa, royalti ve yedek parça harcamaları ile amortismanına tâbi olmayan diğer harcamalar dikkate alınmayacaktır.

Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlarla ilgili olarak indirimli kurumlar vergisi uygulamasına, yatırımın kısmen veya tamamen işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren başlanılır. Yatırımın işletilmeye başlandığı geçici vergi döneminden itibaren yatırımdan elde edilen kazançta, teşvik belgesinde yer alan ve vergi indirimi içeren yatırım tutarını aşmamak üzere, gerçekleştirilen yatırım harcaması dolayısıyla hak kazanılan yatırıma katkı tutarına ulaşıncaya kadar indirimli oranda kurumlar vergisi uygulanır.

Yatırım teşvik belgesinde yer alan yatırıma katkı ve vergi indirim oranları dikkate alınarak ilgili teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması esastır.

Kanunun 32/A maddesinin ikinci fıkrasına 6322 sayılı Kanunla eklenen (c) bendi hükmüyle, mükelleflerin yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımlarının yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına, indirimli kurumlar vergisi uygulanması suretiyle yatırıma katkı tutarının kısmen kullanılması mümkün hale gelmiştir.

Mükelleflerin, 6322 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikten sonra yayımlanan 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarına fiilen başladıkları tarihten itibaren, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben;

a) Toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranını geçmemek ve

b) Gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmamak

üzere, yatırım döneminde diğer faaliyetlerinden 1/1/2013 tarihinden itibaren elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.

Buna göre, 2012/3305 sayılı Karar kapsamında düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımların yatırım döneminde, mükelleflerin diğer faaliyetlerinden elde ettikleri kazançlarına indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarı, en fazla toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı kadar olabilecektir. Yatırım döneminde, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırım harcamasının, bu dönemde yararlanılabilecek yatırıma katkı tutarından (toplam yatırıma katkı tutarının Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenen oranına tekabül eden kısmı) daha düşük olması halinde diğer faaliyetlerden yatırım döneminde elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle kısmen yararlanılacak yatırıma katkı tutarı, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmayacaktır.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlara indirimli kurumlar vergisi uygulanması açısından “yatırım dönemi” ifadesinden, yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırıma fiilen başlanılan tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürenin anlaşılması gerekmektedir.

Öte yandan yatırımın fiilen tamamlandığı tarihin, tamamlama vizesinin yapılmasına ilişkin olarak Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihinden önceki bir geçici vergilendirme dönemine isabet etmesi halinde ise yatırımın fiilen tamamlandığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin son gününün yatırım döneminin sona erdiği tarih olarak dikkate alınması gerekmektedir.

İndirimli vergi oranı uygulamasında, mükelleflerin gerek 2009/15199 sayılı ve gerekse 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlarının işletilmesinden elde edilen kazançları dışında kalan tüm kazançları diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak kabul edilecektir.

Dolayısıyla, söz konusu Kararlara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlara, ilgili teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak indirimli vergi uygulanması esas olup anılan Kararlar uyarınca düzenlenmiş yatırım teşvik belgeleri kapsamındaki yatırımlardan elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilmeyecektir.

Ancak, 2009/15199 veya 2012/3305 sayılı Karara göre düzenlenmiş yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımların tamamlanmış ve indirimli vergi oranı uygulanmak suretiyle yatırıma katkı tutarlarının tamamının kullanılmış olması halinde, bu yatırımlardan, hak kazanılan yatırıma katkı tutarının tamamının kullanıldığı hesap döneminden itibaren elde edilen kazançlar, indirimli vergi uygulamasında diğer faaliyetlerden elde edilen kazanç olarak değerlendirilebilecektir.

Bu açıklamalar çerçevesinde mükellef kurumun indirimli kurumlar vergisi beyanının aşağıdaki gibi düzeltilmesi gerekmektedir.

| | BEYAN | OLMASI GEREKEN | |
|---|------------------|-------------------|-----------|
| YATIRIM HARCAMASI | 5.000.000 | | 4.400.000 |
| Bina: 1.000.000 | | Bina: 1.000.000 | |
| Makine: 3.000.000 | | Makine: 3.000.000 | |
| Lisans: 500.000 | | Demirbaş: 400.000 | |
| Demirbaş: 400.000 | | | |
| Arsa: 100.000 | | | |
| Yatırım Harcamasının 2016 Yılında Gerçekleştirilmiş Kısmı: Tamamı Makine Alımı | 3.000.000 | | |
| Yatırıma Katkı Oranı | 55% | | |
| Vergi İndirimi Oranı | 90% | | |
| Yatırıma Katkı Tutarının Yatırım Döneminde Kullanılabilecek Kısmı | 80% | | |
| Yatırımdan Elde Edilen Kazanç | 0 | | |
| Mükellefin Beyanı | | | |
| Toplam Yatırıma Katkı Tutarı | 2.750.000 | | 2.420.000 |
| 5.000.000x%55 | | 4.400.000x0,55 | |
| Önceki Yıl Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı | 200.000 | | 200.000 |
| 2016 Yılında Yararlanılacak Yatırıma Katkı Tutarı | 2.550.000 | | 2.220.000 |
| Diğer Faaliyetlerden Elde Edilen Kazançlar Üzerinden Yararlanılacak Yatırıma Katkı Tutarı Üst Sınır | 2.200.000 | | 1.936.000 |



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

| | | | |
|--|-----------|---|-----------|
| 1. Sınır:5.000.000x%55 x %80 | | 4.400.000x%55x%80 | |
| 2.Sınır:3.000.000 | | | |
| 2016 Yılı Yararlanılan Yatırıma Katkı Tutarı | 440.000 | | 1.936.000 |
| | | | |
| 2.200.000 x %20 | | İndirimli KV Matrah Kısmı 1.936.000/%20=10.755.550 | |
| 2017 Yılına Devreden Yatırıma Katkı Tutarı | 2.110.000 | | 284.000 |

YANIT2:

6736 sayılı Kanun 5'inci maddesinin "ğ" bendine göre; Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50'si, 2016 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilmemektedir.

6736 Sayılı Kanun'un 1 Seri Numaralı Genel Tebliğ düzenlemeleri uyarınca konu aşağıdaki biçimde açıklanmıştır.

c) Geçmiş Yıl Zararları 6736 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde, "Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50'si, 2016 ve izleyen yıllar kârlarından mahsup edilmez." hükmü yer almaktadır. Bu hükme göre mükellefler, matrah artırımında buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının yarısını, 2016 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerdir. Söz konusu zararların ilgili yılların mali bilançolarına göre doğmuş olması veya indirim ve istisna uygulamalarından kaynaklanmış olması, durumu değiştirmemektedir. Dolayısıyla, söz konusu bent hükmü uyarınca matrah artırımında bulunan mükelleflerin artırımında buldukları yıla ilişkin zararlarının, gerek mali yıl bilançolarına göre doğmuş olsun gerekse indirim ve istisnadan kaynaklanmış bulunsun, devreden tutarının sadece %50'si, 2016 yılı ve müteakip dönemlerde Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) ilgili maddelerinde yer alan esaslar çerçevesinde mahsup edilebilecektir. Diğer taraftan, matrah artırımında bulunulan yıllara ait olmakla birlikte 2015 ve önceki yılların karlarından mahsup edilmiş geçmiş yıl zararlarına yönelik herhangi bir işlem yapılmayacaktır. Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin 2016 yılına ilişkin olarak vermiş oldukları geçici vergi beyannamelerinde, matrah artırımında buldukları yıllara ait geçmiş yıl zararlarının mahsup edilmiş olması hâlinde, söz konusu mükelleflerin 2016 yılı geçici vergi beyannamelerini düzeltmelerine gerek bulunmamaktadır. 2016 yılı gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinde ise söz konusu zararların %50'sinin mahsuba konu yapılamayacağı tabiidir. Matrah artırımında bulunan ve kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar vergisi mükelleflerinden, hesap dönemleri 2016 yılı içinde sona eren ve matrah artırımından önce kurumlar vergisi beyannamelerini vermiş olanlar, matrah artırımında buldukları yıllara ait olup indirim konusu yapılamamış geçmiş yıl zararlarının %50'sini, 2016 ve müteakip yıl karlarından mahsup edemeyeceklerinden verdikleri kurumlar vergisi beyannamelerini düzeltmeleri gerekmektedir. Bu kapsama giren mükelleflerin, matrah artırım başvuru süresi içerisinde düzeltme beyannamesi vermeleri hâlinde, kendilerinden vergi cezası veya gecikme faizi talep edilmeyecek, beyan üzerine tahakkuk edecek vergiler, beyannamenin verildiği tarihten itibaren 1 ay içerisinde ödenecektir. Matrah artırmakla birlikte düzeltme işlemlerini yapmayan mükellefler hakkında ise matrah artırım başvuru süresinin sonu itibarıyla gerekli işlemler vergi dairelerince yerine getirilecek, vergi ziyası olması hâlinde tarh edilecek vergi için gecikme faizi matrah artırım başvuru süresinin sonundan itibaren hesaplanacaktır.

Bu itibarla 2016 hesap dönemi Kurumlar Vergisi matrahının saptanmasında dikkate alınacak geçmiş yıl zararı 200.000 TL değil;

2014 Yılı Zararı olarak $150.000,00 \times \%50 = 75.000\text{TL}$

2015 Yılı Zararı olarak $50.000,00 \times \%50 = 25.000\text{TL}$ 'dir.

YANIT 3:

i-Temel Açıklama:KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmının anılan bentte sayılan şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna olduğu; menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu hükme bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "5.6.2.3.1. İki tam yıl süre ile aktifte bulundurulma" başlıklı bölümünde, "İstisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir."

- "5.6.2.3.4. Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ile uğraşılması" başlıklı bölümünde, "Menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralınmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları istisna kapsamındaki değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bilfiil sahip olursa bile aktife alınmamış iştirak hisselerinin satışından doğan kazancın, kurumlar vergisinden müstesna tutulması mümkün değildir. Aktife alınma, Kanun maddesinin uygulamasında şekli bir şart olmayıp, asli bir şart olarak aranılmaktadır. Diğer taraftan, satışa konu edilen iştirak hisselerinin aktife alındığı tarihten itibaren şirket aktifinde iki tam yıl süreyle yer alması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, sehven de olsa kayıtlardan çıkarılan ve yapılan yanlışlığın fark edilmesi üzerine 25.03. 2015 tarihinde tekrar aktife alınan hisse senedinin satışından doğan kazançla ilgili olarak KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi hükümlerinin uygulanması açısından iki yıllık sürenin hesabında, söz konusu hisse senedinin mükellef kurum tarafından tekrar aktife alındığı tarih esas alınacak olup, en az iki yıl süreyle aktifinizde yer almayan bahse konu iştirak hissesinin satışı dolayısıyla 50.000 TL kazanç istisnasından yararlanılması söz konusu olmayacaktır.

Konuyla ilgili Maliye Bakanlığı tarafından verilen 27.03.2017 tarih ve 64597866-125.05[5/1-e]-5517 sayılı özelge örnek olmak üzere, aynı yönde verilmiş muhtelif özelgeler bulunmaktadır.

Ayrıca KDVK'nın 17/4-r bendi düzenlemesi gereği, işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu işletmeler tarafından ticareti yapılmayan iştirak hissesi satışları, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır. iştirak hisselerinin (ortaklık payı) satışında KDV istisnası uygulanabilmesi için satışa konu iştirak hisselerinin kurumların aktiflerinde asgari iki tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekir. Bu şartı taşımayan teslimler ile bu kıymetlerin ticaretini yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları iştirak hisselerinin tesliminde istisna hükmü uygulanmayacaktır.

12

ii-Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar: Söz konusu işlemin iktisadi kıymetin aktifte 2 yıldan uzun süreli olarak bulunduğu ileri sürülerek yorumlanması halinde;

a- Usule ilişkin şartların (özel fona alınma gibi) ayrıntılı olarak tartışılması,

b- KVK'nın 5/1-e bendi kapsamında değerlendirilmesi halinde, yararlanılması gereken istisna tutarının yararlanılması gereken istisna tutarının 50.000TL değil, yalnızca 50.000 X %75= 37.500TL olarak hesaplanarak gösterilmesi gerekmektedir.

YANIT4:

i-Temel Açıklama:

i-Kurumlar Vergisi beyannamesinde KVK'nın 5/1-h maddesi kapsamında (350.000TL olarak) yer verilen istisna tutarı hatalıdır.

ii-KVK'nın 5/h maddesi uyarınca "Yurtdışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların" kurumlar vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir. Düzenleme ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

1 seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin 5.9. bölümünde ise "İnşaat, onarım ve montaj işlerinin; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmemesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmadığı belirtilmektedir.

KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.

Benzer şekilde, anılan fıkranın (h) bendi ile de yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan ve yurt dışında vergilendirilen inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların (vergi yükü oranına bakılmaksızın), ayrıca yurt içinde de vergilendirilmesinin önüne geçilmesi amacıyla bu kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Teknik hizmetler esas itibariyle inşaat, onarım ve montaj işleriyle ilgili olarak yürütülen planlama, projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite, harita tasarımı, metraj, keşif, idari ve teknik şartname ile ihale dosyası hazırlama, ihale değerlendirme, mesleki kontrollük, inşaat kontrollüğü, tasarım kontrollüğü, işletmeye alma danışmanlığı, proje ve yatırım yönetimi ve benzeri hizmetleri kapsamaktadır.

Teknik hizmetlerden elde edilen kazançların da anılan istisnadan yararlanabilmesi için bu işlerin yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla yapılması; yurt dışında ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci olmadan yapılan teknik hizmetlerin, hizmet ihracatı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, teknik hizmetlerin yurt dışındaki inşaat, onarım ve montaj işlerine bağlı olarak yapılma şartı bulunmamaktadır.

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarım işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarım işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

Bu istisnanın uygulanması açısından, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır. Söz konusu kazançların Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi istisnadan yararlandırılması için yeterlidir.

Dolayısıyla mükellef kurum söz konusu danışmanlık hizmetini yurtdışında **şube ve işyeri** olmaksızın sürdürdüğünden yapılan işlem bir **hizmet ihracatı** olup, %22 vergi yükü taşısa da KVK'nın 5/1-h bendi kapsamında **yurtdışı inşaat, onarım ve montaj istisnasından yararlanamaz**.

İşlem ayrıca KVK'nın 10/ğbendi kapsamında da değerlendirilmelidir. 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50'sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

- 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.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanan mesleki eğitim hizmetleriyle ilgili olarak Maliye Bakanlığınca belirleme yetkisi verilmiş olup ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle bu indirimin uygulanmasında mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

- 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.

Buna göre, yukarıda yer alan alanlarda verilen mesleki eğitim hizmetleri, indirim kapsamında değerlendirilecektir.

İlgili şirketlerin **ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında**, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, mesleki eğitim eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Mükellef kurumun ana faaliyet konusunun TV yapım, yayın ve reklam işleri olması hasebiyle işlem, esas faaliyet konusu bağlamında da yorumlanacaktır. Bu açıdan mükellefin kurumun KVK’nın 10/ğ bendi kapsamında (100.000TL için) %50 indirimden yararlanması söz konusu bulunmamaktadır.

KDVK açısından işlem, (Türkiye’de irtibat bürosu aracılığı ile gerçekleştirildiğinden) KDVK’nın (11/1-a) maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmet olarak nitelenerek, vergiden istisna olarak değerlendirilecektir.

ii-Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar:Kurumun istisnadan yararlanılabileceğine dair sonuca ulaşılması halinde ise bu faaliyet ve elde edilen kazanç, KVK’nın 5/1-h ve 10/ğ bentleri kapsamında usul ve esas bakımından KVK 1 seri numaralı Genel Tebliğ düzenlemeleri ayrıntılı olarak işlenilerek/karşılaştırılarak yorumlanacaktır.

YANIT5:

159 ve 100 Kasa hesabı kullanılarak işletme fonlarının Yönetim Kurulu Başkanı Ahmet UÇAR tarafından kullanılmakta olduğu, hesapların işleyişi/yapılan virman işlemleri çerçevesinde açıktır. Verilen Avanslar ve Kasa hesabında görülen ancak ortaklar tarafından değerlendirildiği anlaşılan fonlar için KVK’nın 13’üncü maddesine göre, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunu göstermektedir.

İşletme tarafından söz konusu fonların kullanılması yoluyla elde edilmesi olası kazanç, Ahmet UÇAR’a transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmıştır.

Bir yöntem ile ortağın kullanımına sunulan fonların işletilmesi ve elde edilen kazanç doğrudan doğruya tespit edildiğinden VUK 3’üncü madde düzenlemesi kapsamında değerlendirme yapılabilecek, bu fonlar aracılığı ile sağlanan gelir/kazanç unsurları/gider ve vergiler kurum dönem kazancının saptanmasında



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

dikkate alınacaktır.GVK'nın Geç 67'nci maddesi ve VUK değerlendirme hükümleri dikkate alınarak yapılacak değerlendirmede yatırım işlemleri bazında aşağıdaki sonuçlar aşağıdaki gibidir.

| | |
|------------------------------------|---|
| Yatırım Fonu Katılma Belgesi Alımı | Alış Bedeli ile değerlendirilecek ve matraha etkisi olmayacaktır. |
| Repo Kazancı | 120.000 TL dönem kazancına eklenecek, ödenen 18.000 TL mahsup edilecektir. |
| Kira Sertifikası Alım/Satımı | Borsa Rayici ile değerlendirilecek 20.000 TL kazanç, 5.000 TL gider |
| Hisse Senedi Alımı | Alış Bedeli ile değerlendirilecek ve matraha etkisi olmayacaktır.Yalnızca 2.000 TL gider dikkate alınacaktır. |
| Foreks İşlemi | 52.000 TL gider ve zarar kazancın tespitinde dikkate alınacaktır. |
| OffShore Mevduat Faiz Geliri | 50.000 TL faiz geliri, 50.000 TL kambiyo karı vergi matrahında dikkate alınacaktır. |
| Döviz Forward İşlemi | Vade gelmediğinden yalnızca 1.000 TL gider dikkate alınacaktır. |

Diğer bir (klasik) yöntem ise, işletme fonlarının kullanılmasında, "finansman hizmeti" ifası tanımlaması yapılarak yatırım işlemi bazında değil, doğrudan KVK'nın 13'üncü maddesi kapsamında değerlendirme yapılmasıdır. Bu bağlamda, kullanılan fon tutarı standartlaştırılacak, emsal faiz oranı tespit edilerek ortak Ahmet UÇAR adına tahakkuk ettirilmesi gereken faiz geliri hesaplanacaktır. Bu yöntemin tatbiki ile ayrıca, ifa edilen finansman hizmeti tespitine dair ayrıca KDV hesaplanması ve dağıtımına konu edilen kazanç üzerinden GVK'nın 94/6'ncı madde düzenlemesi uyarınca %15 kar payı tevkifatı yapılması da gerekmektedir.

YANIT 6:

i-Temel Açılama:KVK madde 5/f'ye göre "Bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya tasarruf mevduatı sigorta fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı" kurumlar vergisinden istisna olduğu belirtilmiştir.

1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinin "**5.7.1. Bankalarafinansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerine ve ipotek verenlere tanınan istisna**" başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendi ile bankalara borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Bu istisnadan yararlanacak olan kurumların, bankalara borçları nedeniyle 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümleri uyarınca kanuni takibe alınmış olması veya TMSF'ye borçlu durumda olmaları gerekmektedir.

İstisnadan, banka borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bu kurumların, kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan kefilleri veya bu kurumlar adına ipotek veren kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir.

İstisnaya konu olan kıymetler ise taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarıdır.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Öte yandan, istisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara veya TMSF'ye satışından veya diğer şekilde devrinden sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlı olacaktır.

Örneğin; (A) A.Ş., (B) Bankasından 100.000.- YTL tutarında kredi kullanmış olup bu krediye karşılık iştiraki olan (C) Ltd. Şti.'nin bir yıl süre ile aktifinde kayıtlı bulunan 200.000.- YTL maliyet bedelli taşınmazı ipotek olarak göstermiştir. Kredi vadesinde ödenmediğinden söz konusu borç, (B) Bankası tarafından kanuni takibe alınarak ipotek konusu taşınmaz 300.000.- YTL'ye icra yoluyla satılmış ve faiz dahil 150.000.YTL kredi alacağı tahsil edilmiş bulunmaktadır. Görüleceği üzere, (C) Ltd. Şti.'nin işlemde elde ettiği kazanç tutarı 100.000.- YTL olmakla beraber, banka borcunun tasfiyesinde kullanılan kısım satış hasılatının %50'sidir. Dolayısıyla, taşınmaza ilişkin satış kazancının sadece 50.000.- YTL'si (C) Ltd.Şti. tarafından istisna kazanç olarak gösterilebilecektir.

İstisna uygulamasında, bankalara veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin, bu borçlara karşılık bankalara veya bu Fona devrettikleri söz konusu aktif kıymetlerin en az iki yıl elde bulundurma şartı olmadığı gibi kazancın belli bir süreyle özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

Kanunun 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) ve (f) bentlerinde yer alan istisnalardan birlikte yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Kurumlar, söz konusu istisna hükümlerindeki şartları taşınmaları kaydıyla tercihlerini serbestçe belirleyebileceklerdir.”

Bu durumda tasarruf hakkı bankada bulunan hisse sentleri için kredi borcunun tahsili amacıyla elden çıkarılma karşılığı olarak istisnaya konu olan tutar ;

İstisna Oranı: $250.000/450.000 = 0,5556$

Kazanç Tutarı: $450.000 - 100.000 = 350.000$

$350.000 \times 0,5556 = 194.460$ TL olacaktır.

Diğer yandan satışa konu iştirak hissesinin bakiye kazanç kısmı 155.540-TL ise, KVK'nın 5/1-e düzenlemesi gereği, iştirak hissesinin iktisap tarihinden itibaren 2 tam yıl geçmeden elden çıkartıldığından istisna uygulamasına konu edilemeyecektir.

Söz konusu satış ile ilgili yapılan ve kazancın tespitinde dikkate alınan 50.000 TL harcamanın da KVK'nın 5/3'üncü maddesi uyarınca istisna kazançta isabet eden kısmı gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu bağlamda, kurum kazancından ($50.000 \times 0,5556 =$) 27.780-TL giderin indirilmesi mümkün bulunmakta, bakiye kısmın ise kurum kazancına ilavesi gerekir

YANIT 7:

1'nci İşlem:

Canlı Yayın ve link aracının“kaza yoluyla” elden çıkarılmasında elde edilen toplam kar/zarardan, yenileme fonuna ayrılacak tutarın tespiti: Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 328'inci maddesi hükmüne göre, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin satılması halinde alınan bedel ile bunların envanter defterinde kayıtlı değerleri arasındaki fark kar ve zarar hesabına geçirilir. Amortisman ayrılmış olanların değeri, ayrılmış amortismanlar düşüldükten sonra kalan meblağdır. VUK'un 329'uncu maddesi hükmüne göre ise yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatı bunların değerinden (Amortismanlı olanlarda ayrılmış olan amortisman çıktıktan sonra kalan değerden) fazla veya eksik olduğu takdirde farkı kar veya zarar hesabına geçirilir.

VUK'un 329 uncu maddesinde, yangın, deprem, sel, su basması gibi afetler yüzünden tamamen veya kısmen ziyaa uğrayan amortisman tabi iktisadi kıymetler için alınan sigorta tazminatlarından oluşan karın yenileme fonuna aktarılacağı belirtilmiştir. Kanunda sayılan ve (Kanun koyucu tarafından benzer durumlar için de uygulamadan yararlanılabileceğinin ifadesi olarak)GİBİ edatı kullanılarak genişletilen nedenlerin dışındaki nedenlerle de iktisadi kıymetlerin hasar görmesi ya da yok olması sonucu ortaya çıkabilmektedir.



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Örneğin savaşı, trafik kazaları, dolu yağışı, terör olayları gibi nedenlerle de iktisadi kıymetler hasar görebilmekte ve bu hasar nedeniyle sigorta tazminatı alınabilmesi söz konusu olabilmektedir. Bu şekilde;

- i-İşletmelerin iradesi dışındaki nedenlerle iktisadi kıymetlerinin hasar görmesi,
- ii- Zarar gören iktisadi kıymetin varlığı ve kullanımının işletme faaliyetleri açısından zorunlu olması,
- iii-İlgili dönemde sigorta tazminatı alınması durumunda alınan tazminatlardan kaynaklanan kazanç için de yenileme fonu ayrılacaktır.

Bu bağlamda, VUK'un 328 ve 329'uncu maddeleri uyarınca 3 yıl süresince ayrılacak yenileme fonu, araç bedelinin alınan sigorta tazminatını aşan kısmı olmaktadır. Mükellef kurum tarafından net değeri (100.000-40.000)= 60.000TL olan kamyonet için alınan 80.000 TL sigorta tazminatı alındığından yenileme fonu tutarı (80.000-60.000)=20.000TL olacaktır. Yapılan açıklamalar çerçevesinde haksız yere yenileme fonuna aktarılan 60.000TL tazminat gelirin 2016 hesap dönemi ticari bilanço karına eklenmesi gerekmektedir.

Hurda olarak satılan kamyonu ilişkin KDV yönünden yapılacak işlemler Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun; 17/4-g maddesinde, hurda metal teslimlerinin KDV den istisna olduğu belirtilmiştir. Konuya ilişkin olarak, KDV Genel Uygulama Tebliğinde hurda kavramının; her türlü maden, plastik, kağıt ve cam hurdasını, bunların hurda halindeki karışımlarını, aynen veya onarılmak suretiyle üretim amaçlarına uygun olarak kullanılmayacak haldeki metal, plastik, kağıt ve cam karakterli her türlü ham, yarı mamul ve mamul maddeyi ifade ettiği açıklanmıştır. KDV Kanununun 29/1 inci maddesine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi veyahut ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV'yi indirebilirler. Vergi indiriminden yararlanabilmek için bu indirimle ilgili vergiye tabi bir işlemin yapılmış olması şarttır. Bu nedenle, Kanunun (30/a) maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. KDV Kanununun 58 inci maddesi gereğince mükelleflerin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesapladıkları KDV, gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilemez. Mükellefin mal ve hizmet alımları nedeniyle hesaplanan bu işlemlere ilişkin olarak alış vesikalarında gösterilen ve indirilebilecek KDV durumunda bulunan KDV de gider olarak kabul edilmez. Diğer yandan indirilemeyecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Buna göre;

1. Kaza sonucu hurda olan aracın trafikten çekilmek kaydıyla hurda metal olarak sigorta şirketine teslimi, KDVK'nın 17/4-g maddesi uyarınca KDV den istisna bulunduğundan, bu teslimi ilişkin olarak sigorta şirketi adına düzenlenen faturada KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.
2. Araç, hurda olarak sigorta şirketine devredildiği ve devir işlemi KDV'den istisna olduğu için KDV Kanununun 30/a maddesi gereğince kamyonun alışı sırasında yüklenen katma değer vergisi indirim konusu yapılamaz.
3. KDVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca zayi olan araca ilişkin indirim konusu yapılan KDV'nin de Eylül/2016 vergilendirme döneminde, ilave edilecek KDV olarak beyanı gerekmektedir.
4. KDVK'nın 58'inci maddesi gereğince indirim hesaplarından çıkarılan 32.400 TL KDV mükellef kurum tarafından 2016 hesap dönemi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu çerçevede, mükellef kurumun olması gereken kurum kazancı tespit edilirken sözkonusu tutar giderlere ilave edilecektir.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Kurumlar Vergisi açısından işlem yukarıdaki perspektif üzerinden tartışılarak, VUK'un 329'uncu maddesi uyarınca yalnızca sayılan doğal afetlerin mevcudiyeti ya da yenileme fonu ayrılmasına yönelik (yönetim kurulu kararı olup olmaması, fona alınma süreci, belgelendirme gibi) usul düzenlemeleri bakımından da değerlendirmeye konu edilebilecektir.

2'nci İşlem:

i-Bağış Yapılan Kurumun Statüsü ve İşlemin Niteliği:

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun ekinde yer alan (II) sayılı cetvelde görüleceği üzere üniversiteler özel bütçe kapsamındaki kamu idareleri arasında yer almaktadır.



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

KVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 10/c maddesinde; "Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı'nın kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

Aynı maddenin "ç" bendinde ise; kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynî bağış ve yardımların tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacağına hükmedilmiştir.

Bunun yanında, "1 seri no'lu KVK Genel Tebliği 10.3.2.2.1 bölümünde" okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın kurum kazancından indirilebilmesi, bu bağış ve yardımların genel bütçeli idarelere, özel bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere yapılması halinde mümkün olacağı belirtilmiştir.

Diğer taraftan 2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanunu'nun Ek 7. maddesi uyarınca vakıflarca kurulacak yükseköğretim kurumları, devlet üniversitelerinin yararlandığı mali kolaylıklardan, muafiyetlerden ve istisnalardan aynen istifade etmektedirler. Yani KVK özel bütçeli idare olarak bahsedilen devlet üniversiteleri ile vakıflar tarafından kurulan özel üniversiteler arasında bağış ve yardımlar konusunda bir ayırım gözetmemektedir.

Vakıflar Genel Müdürlüğü, özel üniversitelerin kurucularının vakıflar olduğu ve bağış toplama yetkisinin de esas olarak vakıflarda olduğundan yola çıkarak bağışların vakıflara yapılması ve vakıflar aracılığı ile üniversitelere aktarılması gerektiği görüşünü savunmaktadır.

Vakıf üniversitesi, doğrudan devlete bağlı olmayan, bir vakıf tarafından özerk olarak işletilen üniversitedir. Türkiye'de, kanunlara göre vakıf üniversiteleri, Yükseköğretim Kurulunun önerisi üzerine kanunla kurulur. Bu tür üniversitelerin kurulması, yeni bir üniversite kurma veya kurulmuş bulunan bir yükseköğretim kurumuna üniversite adının verilmesi şeklinde olur. Vakıf Yükseköğretim Kurumu, 2547 sayılı kanun hükümleri uyarınca, devlet tarafından kurulmuş bulunan yükseköğretim kurumudur.

Bu durumda, 25/06/2007 tarih ve B.07.1.GİB.03.51/5109 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı müktezasında da dile getirildiği üzere eğer bağış vakfa yapılırsa, bağışın yapıldığı yıla ait gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesaplanması sırasında gerçek kişi gelirlerinin veya kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere indirim konusu yapılabilir.

Oysa Kurumlar Vergisi mükelleflerince bağışların üniversitelerin tüzel kişiliklerine yapılarak bağış miktarının tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Aynı zamanda ayni veya nakdi olarak yapılan tüm bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması da gereklidir.

Bağışın belgelendirilmesi prosedürü, Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "10.3.2.2.4.Bağış ve yardımın belgelendirilmesi" bölümünde açıklanmış ve ayni bağış ve yardımların iki şekilde yapılacağı belirtilmiştir;

Eğer ayni bağış ve yardım, işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmışsa mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kurum ve kuruluş tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması gerekmektedir. ü Ayni değerlerin, mükelleflerce dışarıdan alınarak ilgili kurum ve kuruluşa bağışlanması da ikinci yoldur. Bu durumda ise bağış veya yardım yapılan kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için teslim ilişkisi tesellüm makbuzu gibi bir belge düzenlenmiş olması yeterli olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kurum ve kuruluşlarının yetkilerinin imzası bulunmalıdır. Fatura bedeline ilişkin hükümler ise KVK'nın 10/2 maddesinde yer almaktadır. Buna göre, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek değeri esas alınması gerekmektedir.

1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğinin "10.3.2.6. Yükseköğretim kurumlarına yapılacak bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde ise 5904 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle birlikte, Kanunun yayım tarihinden



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

(3/7/2009) itibaren üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynı veya nakdî bağış ve yardımların tamamının beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; Şirketler tarafından Vakıf Üniversitelerine yapılan bağışların tamamı beyannameye ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, bağışın yapıldığı dönemde faaliyetinizin zararlı sonuçlanmış olması veya kurum kazancının yetersiz olması nedeniyle indirilemeyen tutarların daha sonraki yıllarda indirim konusu yapılması veya zarar olarak devretmesi mümkün değildir.

ii-KDVK Karşısında Durumu:

Katma Değer Vergisi yönünden ise, üniversitelere yapılan aynı bağış ve yardımlar KDVK'nın 3'üncü maddesi gereğince, malların vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi hükmü gereğince Katma Değer Vergisi'nin konusuna girmektedir. Ancak aynı kanunun 17/2-b maddesi hükmü gereğince üniversitelerin de içinde yer aldığı özel bütçeli kamu idarelerine bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisnadır. Daha önce de belirtildiği üzere vakıf üniversiteleri devlet üniversitelerinin yararlandığı istisnalardan yararlanabildiği için vakıf üniversitelerine bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifaları üzerinden de katma değer vergisi hesaplanmaz.

Yine aynı kanunun 30/a maddesinde vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisinin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği belirtilmiştir. Ancak, indirim konusu yapılamayan bu verginin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerekmektedir.

iii-Veraset ve İntikal Vergisi Karşısında Durumu:

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1 nci maddesinde; Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer bir şahsa intikalinin Veraset ve İntikal Vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır. Kanunun 3 ncü maddesinin (a) bendinde ise, amme idareleri, emekli ve yardım sandıkları, sosyal sigorta kurumları, umumi menfaate hadim cemiyetler, siyasi partiler ve bunlara ait olan veya bunların aralarında kurdukları teşekküllerden kurumlar vergisine tabi olmayanların, aynı Kanun'un (b) bendinde de, yukarıdaki bentte sayılanlar dışında kalan hükmi şahıslara ait olup umumun istifadesi için ilim, araştırma, kültür, sanat, sıhhat, eğitim, din, hayır, imar, spor gibi maksatlarla kurulan teşekküllerin, Veraset ve intikal Vergisinden muaf tutulacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, üniversiteye yapılan aynı bağışlarda 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 3/a maddesi uyarınca Veraset ve İntikal Vergisinin aranılmaması gerekmektedir.

iv-Bağışın Yapıldığı Dönemin Tespiti:

Mükellef kurum tarafından KVK'nın 10'uncu maddesi kapsamında Vakıf Üniversitesine yapılan bağışın;

i-Bağış protokolünün düzenlenme tarihi,

ii-ithalat işlemine dair bilgiler/ithalat tarihi,

iii-iktisadi kıymetin işletmede kullanılmaması ve faydalı ömrü üzerinden amortisman ayrılmaması durumu, kameranın doğrudan vakıf üniversitesine bağış amacıyla ithal edildiğini ve bağışın "ZARAR BEYAN EDİLEN" 2015 hesap döneminde yapıldığını ortaya koymaktadır. Bu çerçevede 2015 hesap döneminde gerçekleştirilen bağış kaynaklı gider ve maliyetlerin (Kamera Maliyeti+KDV) olmak üzere 1.180.000TL'nin 2016 hesap dönemi kazancından tenzil edilmesi gerekmektedir. Gümrük İdaresine ödenen 70.000TL KKDF için, 2015 hesap dönemi ile ilişkilendirildiğinden dolayı, 2016 hesap döneminde yapılacak bir işlem/vergi matrahından indirim konusu edilecek bir bulunmamaktadır.

YANIT 8:

KVK'nın 10/1-b bendi düzenlemesine göre, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen

amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Sponsorluk harcamalarına ilişkin açıklamaların yapıldığı 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "10.3. Sponsorluk harcamaları bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde;

"Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- SGM'nin uygun göreceği spor tesisleri için yapılan ayni ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,
- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde ayni ve nakdi

ödemeler, gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir" denilmektedir.

Sponsorluk ilişkisinden kaynaklanacak biçimde, sportif alan ve faaliyetlere, LOGO, AMBLEM VE BENZERİ destekleyeni tanıtan/temsil eden şeylerin konulması, KVK Genel Tebliği'nde yer verilen "... Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir." açıklamaları gereği, reklam harcaması olarak kabul edilecek ve profesyonel-amatör ayrımı yapılmaksızın, ayrıştırılabilmesi halinde bu işleme isabet eden harcamalar doğrudan dönem giderleri arasına alınabilecektir.

İseri numaralı Genel Tebliğ açıklamaları şu şekildedir:

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayrıştırılabilmesi mümkündür. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyu aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayrıştırılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.

KVK'nın 10/1-c bendi düzenlemesi gereği, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Matrahtan indirilmesi için bağış ve yardımın;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması,
- Makbuz karşılığı olması,
- Karşılıksız yapılması,
- Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi
- Beynamede ayrıca gösterilmesi

gerekir. İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarı, o yıla ait kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır.

İndirilebilecek bağış ve yardım tutarının tespitinde esas alınan kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] tutardır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, "İlim ve fenni, güzel sanatları, tarımı, hayvan yetiştirilmesini ve memleket bakımından faydalı olan diğer işleri ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verilen ikramiyeler ve mükafatlar"ın gelir vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre, Dünya Şampiyonasında takım sporcularına, teknik adam ve yardımcı kadrolarına başarılarından dolayı verilen ödüller, memleket bakımından faydalı olan iş ve faaliyetleri teşvik maksadıyla verildiği kabul edildiğinden, gelir vergisinden istisna edilmiştir.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti uyuğunda bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset yoluyla veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 2 nci maddesinin (a) fıkrasında da, "Şahıs" tabirinin, hilafına sarahat olmadıkça hakiki ve hükmü şahısları; (b) fıkrasında, "Mal" tabirinin, mülkiyete konu olabilen menkul ve gayrimenkul şeylerle mameleke girebilen sair bütün hakları ve alacakları, (d) fıkrasında ise ivazsız intikal tabirinin, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade edeceği belirlenmiştir.

Bu hükümlere göre, malların veraset yoluyla veya her ne suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikalinin veraset ve intikal vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Diğer taraftan, gelir vergisinin konusuna giren ödemeler karşılıksız olsa dahi veraset ve intikal vergisine tabi tutulmamaktadır.

Bu bilgilerden sonuçla;

i- Güreş sporu amatör spor kategorisinde değerlendirilmekte olduğundan, Ankara Güreş Kulübü sporcuları için 2016 hesap dönemi seyahat, konaklama ve ödül mahiyetindeki ödemeler, 10.10.2008 tarihli sponsorluk sözleşmesi kapsamında yapılan spor sponsorluğu harcaması olarak %100 oranında indirimden yararlanılacaktır. Sporculara verilen ödüller üzerinden herhangi bir gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisi kesintisi yapılmayacak, bu ödemeler farklı biçimlerde vergiye tabi tutulmayacaktır.

ii- İsveçli sporcu için Güneş Program A.Ş. tarafından Malmö Spor Kulübüne yapılan ödeme için de benzer bir değerlendirme ile %100 oranında spor sponsorluğu indiriminden yararlanılacaktır. Ancak KVK'nın 30/2'nci bent düzenlemesi gereği olarak sporcu oynama hakkı ödemesinin gayrisafi tutarı üzerinden (soru sabitleri içerisinde verilen oran olarak) %10 oranında $(166.666 \times \%10) = 16.666\text{TL}$ olarak vergi kesintisi de yapılacaktır.

iii- 10.10.2018 tarihli sponsorluk sözleşmesi içerisinde yer almakla birlikte, doğrudan reklam ve pazarlama giderinteliğinde olan(spor salonu yenileme inşaatı için) yapılan toplam 1.500.000TL harcamanın yapıldıkları dönemler itibariyle aktifleştirilmeleri,, dönemsellik ilkesi gereği olarak, reklam hizmetinin verilmeye başlanıldığı 01.12.2016 tarihinden itibaren 5 yıl içerisinde (sözleşme süresi boyunca eşit oranda)giderleştirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda 2016 hesap dönemine isabet eden reklam ve pazarlama gideri $1.500.000/60 \text{ ay} \times 1 = 25.000\text{TL}$ olacaktır.

iv-21/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-678 sayılı ve 04/03/2013 tarih ve 11395140-019.01-306 sayılı özelgelerde Kültür Bakanlığı tarafından doğrudan destek hakkı kazanmış sinema filmi için alınacak bağış,hibe ve harcamaların kurumlar vergisi,katma değer vergisi,Vergi Usul Kanunu açısından durumu ve belge düzeni hakkında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Kültür Bakanlığınca desteklenmekle birlikte, karşılığında ticari nitelikte yayın hakkı satın alınan Jazz Festivali ile ilgili harcamaların KVK'nın 10'uncu maddesi uyarınca i-sponsorluk ve ii-Kültür ve Turizm amaçlı bağış ve yardım harcaması değil, yayın hakkı iktisabına yönelik doğrudan hizmet alımı olarak kabulü



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

ve ayrıca 150.000TL tutarındaki bu giderin, hizmet alımının 2017 hesap dönemi ile ilgili olması nedeniyle 2016 hesap dönemi vergi matrahının tespitinde herhangi bir biçimde dikkate alınmaması gerekmektedir.

Festival organizasyon komitesi KDV mükellefi olmadığından, KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca yayın hakkı bedeli üzerinden, makbuz karşılığı ödemenin yapıldığı Aralık/2016 vergilendirme döneminde ayrıca vergi kesintisi de yapılacaktır.

v-Nesli tükenmekte olan Anadolu Leoparı için yapılan harcama ise sponsorluk harcaması kapsamında değil, KVK'nın 10'uncu maddesi düzenlemesine göre bağış ve yardım harcaması olarak kabul edilecektir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

2018/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon (2. Oturum)

29 Temmuz 2018 Pazar – 18.45-20.45 (Sınav Süresi 2 Saat)

YANITLAMA VE DEĞERLENDİRME AŞAMASINDA DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR (Lütfen Okuyunuz)

Verilecek yanıtlarda; Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu(GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Gider Vergileri Kanunu (BSMV), Damga Vergisi Kanunu (DVK), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) ve Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) düzenlemeleri ile (<http://www.gib.gov.tr> internet sitesinde yayımlı özetler dahil olmak üzere) bu düzenlemelere ilişkin mevzuatın esas alınması gerekmektedir.

Yanıtların, ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte ve yeterli açıklama içerecek biçimde verilmesi gerekmektedir.

Yapılacak değerlendirmede, ulaşılmaması beklenen (doğru) yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve/veya farklı sonuca ulaşılmaması halinde de, katılımcı tarafından vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile uygulamalarına dair yapılacak yorum ve atıflara, konunun vergisel ele alınış biçimine ve ekonomik delil sistemine dayalı yapılacak değerlendirmelere ve hesaplamalara da, iç tutarlılığına göre puan verilecektir.

Soru içerisinde yer verilen herhangi bir işlem ve belirlemede, mükellef kurum nezdinde eleştirilecek bir hususun bulunmadığı sonucuna ulaşılmaması halinde dahi gerekli değerlendirmeler, vergi türü belirtilmek kaydıyla yapılmalıdır. Yanıt içerisinde, ulaşılan vergisel sonuca dair matematiksel hesaplamalar açık biçimde gösterilmelidir.

Her bir tespitin, diğer tespitler yönüyle de ilave sonuçları olabileceğini dikkate alınız.

İşlemlere taraf olan üçüncü kişilerin vergisel durumlarıyla ilgilenmeyiniz.

Her bir işlem veya tespite dair varsa, beyana dair hesaplama hataları, matrah farkları ile beyan dışı bırakılmış vergi matrahlarını, her bir işlem/tespit bazında vergi türleri itibarıyla ayrı ayrı gösteriniz. Bu şekilde ortaya konulan matrah farklarına ilişkin tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi gereken vergi zıya cezalarını hesaplamayınız.

Yanıt kağıtlarına, bu kitapçıkta sorulan soruları bir bütün ya da özet olarak ve kanun maddelerini aynen yazmamayı tercih ediniz.

İlk 8 Soru/İşlem 1. Oturum'da, 9 ila 13'üncü sorular/işlemler ise 2. Oturum'da yanıtlanacak olup, puanlama işlemi aşağıdaki gibi olacaktır.

| Soru No | Puanı | Soru No | Puanı |
|---------|-------|---------|-------|
| 1 | 5 | 9 | 10 |
| 2 | 2 | 10 | 20 |
| 3 | 3 | 11 | 5 |
| 4 | 5 | 12 | 5 |
| 5 | 10 | 13 | 10 |
| 6 | 5 | | |
| 7 | 6 | | |
| 8 | 14 | | |

1



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Mükellef Ünvanı/Vergi Kimlik No: **GÜNEŞ PROGRAM YAPIM, YAYIN VE REKLAM HİZMETLERİ A.Ş.**, (GÜNEŞ PROGRAM A.Ş.) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı – 990 000 0101

Faaliyet Konusu: TV Yayıncılığı, sinema ve TV programları yapımı, reklam ve medya pazarlama faaliyetleri.

Hesap Dönemi: 2016 Hesap Dönemi

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özeti :

| | |
|--|----------------------|
| Ticari Bilanço Karı | 14.600.000,00 |
| KKEG | 1.300.000,00 |
| Kıdem Tazminatı Karşılıkları | 500.000,00 |
| Sponsorluk Harcaması | 800.000,00 |
| Diğer İstisna ve İndirimler | 1.600.000,00 |
| KVK 5/1-e | 50.000,00 |
| KVK 5/1-f | 200.000,00 |
| KVK 5/1-h | 350.000,00 |
| Sponsorluk İndirimi | 800.000,00 |
| Geçmiş Yıl Zararı | 200.000,00 |
| 2014 Yılı Zararı | 150.000,00 |
| 2015 Yılı Zararı | 50.000,00 |
| Kurumlar Vergisi Matrahı | 14.300.000,00 |
| Genel Vergi Oranına Tabi Matrah | 12.100.000,00 |
| İndirimli Vergi Oranına Tabi Matrah | 2.200.000,00 |
| Hesaplanan Kurumlar Vergisi | 2.464.000,00 |
| 12.100.000x%20: 2.420.000,00 | |
| 2.200.000x%02: 44.000,00 | |

Sermaye Yapısı/İlişkili Kişilere Dair Bilgiler:

| Unvanı | Sermaye Payı (%) | Dönem Kurumlar Vergisi Matrahı |
|----------------------------------|------------------|---|
| Black/White Broadcasting Co. Uk. | 55 | İngiltere’de Yerleşik Tüzel Kişi |
| Uçar Holding A.Ş. | 15 | (450.000 TL) Zarar /Kurumlar Vergisi Matrahı Oluşmamıştır |
| Siyah Beyaz Gazetecilik A.Ş. | 10 | 5.000.000 TL |
| Beşiktaş Teknoloji Yazılım A.Ş. | 10 | (1.000.000 TL) Zarar /Kurumlar Vergisi Matrahı Oluşmamıştır |
| Ahmet UÇAR | 10 | Gerçek Kişi |

Damga Vergisi Beyanname Bilgileri : Damga Vergisi Defteri tasdikli olarak mevcuttur. Ocak – Aralık / 2016 vergilendirme döneminin damga vergisi beyannameleri boş olarak verilmiştir.

Muhtasar Beyanname ve Sorumlu Sıfatıyla Verilen KDV Beyanname Bilgileri: Tüm dönemlere ait beyannameler düzenli olarak verilmiş olup, beyan edilmiş olan işlemlere dair bilgilere, **gerekli olması durumunda** soru içerisinde yer verilmiştir.

2



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Özsermaye Tutarlarına Dair Bilgiler:

| Tespit Tarihi | Özsermaye Tutarı (TL) |
|---------------|-----------------------|
| 01.01.2016 | 2.000.000 |
| 01.03.2016 | 2.500.000 |
| 27.05.2016 | 2.000.000 |
| 31.12.2016 | 2.500.000 |

DİĞER BİLGİLER:

-Döviz kurlarına dair bilgiler soru içerisinde/işlemlerde yer almaktadır. Kambiyo kar ya da zararının işlem üzerinde özel olarak belirtilmiş olması halinde bu tutarlar; belirtilmemesi halinde dönem sonu değerlemelerinde kurlar, 1 (ABD) Dolar=4,00 TL, 1 (Avrupa Para Birimi) Avro = 5,00 TL olarak dikkate alınacaktır.

-Amortisman hesaplamalarında faydalı ömür süresi, soru içerisinde özel olarak belirtilmemişse, gayrimaddi haklar dahil tüm iktisadi kıymetler için 10 yıl olarak dikkate alınacaktır.

-Vergi oranları; KDV için %18, Damga Vergisi için %0,948, Kurumlar Vergisi Tevkifatı için %10'dur.

-İngiltere-Türkiye, Almanya-Türkiye ve İspanya-Türkiye arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre vergi kesinti oranı, (KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamındaki her türlü ödeme üzerinden) %10'dur. Uluslar arası mal teslimi ve hizmet ifalarının değerlendirilmesinde ve işyerinin oluşumunda 1 ve 4 seri numaralı ÇVÖA Genel Tebliğ düzenlemeleri genel hükümleri dikkate alınacaktır.

-Mükellef kurum tarafından 2016 hesap dönemi içerisinde (avans kar payı dahil) herhangi bir kar payı dağıtımı yapılmamıştır.

-Mükellef kurum defter kayıtları ve mali tablolarında, soruda verilenlerin dışında, ortaklar ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen başka bir ticari ve mali işlem bulunmamaktadır.

SORULAR VE BAĞLANTILI TESPİTLER:

Mükellef kurumun 2016 hesap dönemi yevmiye defterine yapmış olduğu bazı kayıtlar ile defter kayıtlarının dayanağı (3. kişilerden elde edilenler dahil) bilgi ve belgeler ve (varsa) mükellef kurum temsilcisi açıklamaları aşağıdaki gibidir. Bir kısım kayıtların altındaki notlar, muhasebe fişlerinde veya fatura ve benzeri belgeler üzerinde yer alan açıklamalardan alıntılanmıştır.

9- Güneş Program A.Ş., 27.05.2016 tarihinde, merkezi Londra'da bulunan Bankers Union Co.'dan (BU), 02.06.2018 vadeli 20.000.000 ABD Dolar tutarında işletme kredisi kullanmış, yine merkezi Londra'da bulunan The Bankers Trust International INC (BT) ile 27.05.2016 tarihinde Hisse Senedi Opsiyonu (Forward) sözleşmesi akdetmiş bulunmaktadır.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

27.05.2016 tarihli forward sözleşmesi ile Londra Borsasında işlem gören "Golden Media Ltd." şirketinin 200.000 adet hisse senedi, hisse başına 100 ABD Doları bedelle forward işlemine konu edilmiştir. Forward sözleşmesi uyarınca 02.06.2018 tarihinde, Golden Media Ltd. hisse senetlerinin 107,80 ABD Doları/adet fiyattan Güneş Program A.Ş. tarafından satılması, The Bankers Trust International tarafından satın alınması taahhüt edilmiş bulunmaktadır.

Sözleşme gereği söz konusu alınan banka kredisi ve hisse senetleri üzerinden Güneş Program A.Ş.'nin herhangi bir tasarruf hakkı olmaması; 27.05.2016 tarihinde alınan 20.000.000 ABD Doları tutarında işletme kredisi, Bankers Union Co. tarafından doğrudan "The Bankers Trust International INC" adlı kuruluşa virman ile (bu kuruluş aracılığı ile aynı tarihte alınan) 20.000.000 ABD DOLARI tutarındaki Golden Media Ltd. hisse senedi alımında kullanılmıştır. Hisse senetleri Bankers Union tarafından işletme kredisinin teminatı olarak tutulmaktadır.

Güneş Program A.Ş. tarafından yapılan türev işlemi sonucu olarak, kullanılan işletme kredisi ile "248-Diğer Mali Duran Varlıklar" hesabı içinde yer alan hisse senetleri için, 2016, 2017 ve 2018 yıllarında (02.06.2018 tarihinde dek) kayıtlara alınan;

- i-Faiz Gideri,
- ii-Kur Farkı Gideri,
- iii-Yabancı Hisse Senedi Kur Farkı Geliri
- iv-Forward Gelirinin durumu aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

| Hesap/Dönem | 2016 (TL) | 2017 (TL) | 2018 (TL) |
|-------------------------------|-----------|-----------|-----------|
| Faiz Gideri | 1.600.000 | 3.200.000 | 1.600.000 |
| Kur Farkı Gideri | 450.000 | 900.000 | 150.000 |
| Hisse Senedi Kur Farkı Geliri | - | - | 1.500.000 |
| Forward Geliri | - | - | 6.240.000 |
| Diğer Masraflar | 20.000 | - | - |

10- Mükellef kurumun 2016 hesap döneminde, yurt dışında yerleşik gerçek ve tüzel kişilerden sağladığı hizmetler ve bu hizmetler karşılığı olarak yapmış olduğu ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Ödemeler üzerinden, tespitler içerisinde yer verilenler hariç, KVK, GVK, KDVK uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmamıştır.

a- Kültür Bakanlığınca desteklenen "Türk Sinemasının Gelişimi Sempozyumu" ve "Altın Kedi Film Yarışması" için, gerek konuşma yapmak, gerekse jüri üyesi olarak görev almak üzere yurt dışından gelen sinema sanatçılarının menajerlik ödemeleri üstlenilmiştir. Bu amaçla organizatör "Kamuya Yararlı Yeşilçam Derneği'ne" 10.11.2016 tarihinde 250.000TL ödeme yapılmıştır. Ödemeler yurt dışında yerleşik menajerlik şirketine doğrudan Güneş Program A.Ş. tarafından yapılmış, 10.11.2016 tarihli ödeme belgesi ve bağış makbuzu, Kamuya Yararlı Yeşilçam Derneği tarafından Güneş Program A.Ş. adına düzenlenmiştir.

b- İngiltere'de yerleşik Sebastian Coe adlı gerçek kişiden, Red-Kit adlı çizgi dizi filmin montaj ve renklendirilmesi için satın alınan hizmetler ve bu hizmetlere ilişkin yapılan ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Hizmetler, Sebastian Coe Türkiye'ye gelmeksizin ifa edilmiştir.

| Hizmet İfa Tarihi/Dönemi | İşin Niteliği | Tutarı (TL) | Tutarı (Avro) |
|--------------------------|---------------|-------------|---------------|
| 09.04.2016 | Montaj | 125.000 | 25.000 |
| 21.04.2016 | Renklendirme | 250.000 | 50.000 |



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

c- İngiltere’de yerleşik Momentum Film Academy Ltd. adlı şirket tarafından 2015 yılında çekimi tamamlanan ve 2016 yılında 5 dalda Oscar Ödülü kazanan “The Karamazoff Brothers” adlı filmin Türkiye ve Azerbaycan’daki sinema salonlarındaki gösterim hakkı, süresiz ve 50.000 Avro bedel ile 15.08.2016 tarihinde satın alınmıştır. 100 ayrı sinema salonu için Momentum Film Academy Ltd. tarafından üretilen 100 Kopya/Makara film 20.08.2016 tarihinde ithal edilmiş olup, her bir makara için 500 Avro olmak üzere (100 x 500)= 50.000 Avro ithalat bedeli üzerinden 45.000 TL KDV, Gümrük İdaresine beyan ile ödenmiş ve 191-İndirilecek KDV hesabına kaydedilmiştir.

Mükellef kurum tarafından film ithalatı ile ilgili olarak ayrıca aşağıdaki yevmiye kaydının yapılmış olduğu görülmüştür.

-20.08.2016-

| | | |
|--------------------------------|--------------|--------------|
| 740- Hizmet Üretim Maliyetleri | 1.000.000,00 | |
| 320-Satıcılar | | 1.000.000,00 |

Açıklama: Momentum Film Academy Ltd.den ithal edilen “The Karamazoff Brothers” adlı film bedeli

d- 2016-2017 yayın döneminde yayın programına alınan yarışma ve realty showların, çekim yeri ve zamanının belirlenmesi, formatlarının oluşturulması, dekor ve ışık düzeninin sağlanması ve yarışmacıların seçimi (casting) için Almanya’da yerleşik White Lion TV GMBH tarafından ifa edilen hizmetler karşılığı olarak bu kuruma 2016 hesap döneminde yapılan ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir.

White Lion TV GMBH ile 01.01.2010 tarihinde, 1 yıllık ve 50.000 Avro bedeli içeren “Danışmanlık Hizmeti” sözleşmesi imzalanmış bulunmaktadır. Almanya’da 1 nüsha olarak düzenlenen sözleşme kapsamında şirket tarafından 2010-2015 yılları arasında da muhtelif yayın danışmanlığı, teknik yardım ve mühendislik hizmet ifalarında bulunulmuştur.

| Ödeme Tutarı (TL)* | Türkiye’ye Geliş Tarihi/Ödeme Tarihi ** | Personel Sayısı | Kalınan İş günü |
|--------------------|---|-----------------|-----------------|
| 50.000 | 05.09.2016 | 1 | 30 |
| 30.000 | 05.10.2016 | 2 | 20 |
| 30.000 | 10.10.2016 | 1 | 5 |
| 50.000 | 01.12.2016 | 2 | 50 |
| 10.000 | 02.01.2017 | 1 | 45 |
| 50.000 | 02.01.2017 | 10 | 10 |
| 50.000 | 05.04.2017 | 10 | 35 |

*01.01.2016 Tarihi TCMB Avro Döviz Alış Kuru: 4,90 TL, Döviz Satış Kuru: 5,00TL, Efektif Alış Kuru: 4,95TL, Efektif Satış Kuru 5,10TL, serbest piyasa alış kuru: 5,05 TL, döviz satış kuru:5,15TL’dir.

05.09.2016 Tarihi TCMB Avro Döviz Alış Kuru: 4,90 TL, Döviz Satış Kuru: 5,00TL, Efektif Alış Kuru: 4,95TL, Efektif Satış Kuru 5,10TL, serbest piyasa alış kuru: 5,05 TL, döviz satış kuru:5,15TL’dir.

01.01.2010 Tarihi TCMB Avro Döviz Alış Kuru: 1,90 TL, Döviz Satış Kuru: 2,00TL, Efektif Alış Kuru: 1,95TL, Efektif Satış Kuru 2,10TL, serbest piyasa alış kuru: 2,05 TL, döviz satış kuru: 2,15TL’dir.

** Türkiye’ye geliş tarihi, İngiltere mukimi şirket çalışanlarının sözleşme kapsamındaki hizmetleri ifa amacıyla, Türkiye gümrük kapılarından ülkeye giriş yaptıkları tarihtir.

e- Ticari amaçlarla kullanılmak üzere www.gunesdizisatis.com adlı web sitesinin tasarım ve yapımı için İspanya mukimi Hosting Ltd. adlı şirketle 01.02.2016 tarihinde 30.000 Avro bedel ile anlaşılmıştır. Yapımı tamamlanan internet sitesi 10.08.2016 tarihinde yayına başlamıştır. Tamamı İspanya’da gerçekleştirilen bu hizmet karşılığı ödeme, 10.08.2016 tarihinde 150.000TL olarak yapılmış ve dönem genel yönetim giderleri içerisine kaydedilmiştir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

f- İngiltere’de yerleşik British Film Academy CO.’dan, ulusal TV yayını üzerinde 01.07.2016-30.06.2017 tarihleri arasında olmak ve bir yayın dönemi içerisinde en fazla 10 gösterim yapabilmeye karşılığı olarak, “Charlie Chaplin Documentary” adlı seri/belgesel, 40.000 Avro bedel ile satın alınmıştır. Bu işlemle ilgili yapılan yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

-----09.06.2016-----

| | | |
|----------------------------|------------|------------|
| 740-Hizmet Üretim Maliyeti | 200.000,00 | |
| 191-İnd. KDV | 36.000,00 | |
| 320-Satıcılar | | 200.000,00 |
| 391.Hesaplanan KDV | | 36.000,00 |

Açıklama: 100.000 Avro Fatura bedeli karşılığı olarak işlem ve KDVK 9 Uyarınca Vergi Tevkifatının yapılması

-----31.11.2016-----

| | | |
|-----------------------|------------|------------|
| 656-Kambiyo Zararları | 5.000,00 | |
| 320.Satıcılar | 200.000,00 | |
| 102.Bankalar | | 205.000,00 |

Açıklama: Ödemenin yapılması ve ödemeye bağlı 5.000 TL kur farkı tahakkuku

11-2016 hesap döneminde Yönetim Kurulu Başkanı Ahmet UÇAR ile gerçekleştirilen bir kısım işleme dair yevmiye kayıtlarının aşağıdaki gibi olduğu görülmüştür.

-----01.07.2016-----

| | | |
|-----------------------------------|------------|------------|
| 180- Gelecek Aylara Ait Giderler | 150.000,00 | |
| 280- Gelecek Yıllara Ait Giderler | 300.000,00 | |
| 320-Satıcılar | | 450.000,00 |

Açıklama: Ahmet UÇAR adına tescilli marka ve logonun, 01.07.2016 tarihinden itibaren 3 yıl için işletmede kullanılması için yapılan tahakkuk.

-----01.07.2016-----

| | | |
|----------------------------------|------------|------------|
| 770- Genel Yönetim Giderleri | 150.000,00 | |
| 320- Satıcılar | 450.000,00 | |
| 102- Bankalar | | 450.000,00 |
| 180- Gelecek Aylara Ait Giderler | | 150.000,00 |

Açıklama: Ahmet UÇAR adına tescilli marka ve logo kullanımı için gerekli ücretin ödenmesi ve dönem kazancının tespitinde dikkate alınması

-----02.07.2016-----

| | | |
|--|------------|------------|
| 760- Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri | 100.000,00 | |
| 320-Satıcılar | | 100.000,00 |

Açıklama: Halil TOPRAK adlı kişiye logonun yeniden dizayn ettirilmesi. Bu kişinin gerçek usulde KDV mükellefi olmaması nedeniyle gerekli ödemenin gider pusulası ile yapılması.

6



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

12- Güneş Program A.Ş.'nin 2016 yılında yurt dışından ithal ettiği sanat eserleri (tablo, heykel vb.) ile antika eşyaların toplam değeri (KDV dahil) 1.600.000 TL'dir. Satın alınan sanat eserleri ve antika eşyalar KDV dahil tutar üzerinden, satın alınma tarihleri itibariyle duran varlık hesaplarına alınarak aktifleştirilmiş, söz konusu bedel üzerinden 2016 yılı için herhangi bir amortisman ayrılmamıştır.

Ahmet UÇAR hobi olarak muhtelif sanat eserleri ve antika eşyaların koleksiyonculuğu ile de ilgilenmekte; gerek kendisi tarafından, gerekse Güneş Program A.Ş. tarafından satın alınan sanat eserlerini ve antika eşyaları, Post Modern Sanat Vakfına ait bina ve salonlarda sergilemektedir. Satın alınan tüm sanat eserleri ve antika eşyalarının sigorta poliçeleri Ahmet UÇAR tarafından ödenmektedir.

Mükellef kurum, yurt dışından ithal ettiği sanat eserleri ve antika eşyaların döviz bedellerinin ödenmesi esnasında oluşabilecek kur riskine karşılık Güven Bank A.Ş. ile 31.12.2016 vadeli ve toplam 400.000 ABD Doları opsiyon sözleşmesi imzalamıştır. Düzenlenen sözleşme sonucu 31.12.2016 tarihi itibariyle elde edilen toplam 100.000 TL kambiyo karı kurum kazancının tespitinde gelir, ithalat sırasında ödenen 243.000 TL KDV 191- İndirilecek KDV ve 48.000TL KKDF ise 770-Genel Yönetim Giderleri olarak hesabına kaydedilmiştir.

13- Yapılan denetim sırasında tarafınıza, mükellef kurum mali işler yetkilisince 2016 yılında gerçekleştirilen bir kısım finansal işlemle ilgili olarak aşağıdaki bilgiler (ve bilgileri doğrular nitelikte belgeler) sunulmuş bulunmaktadır.

a- Ahmet UÇAR tarafından 01.03.2016 tarihinde, Türkiye'de yerleşik Güven Bank A.Ş.'nin KKTC'de faaliyet gösteren şubesinde, 5.000.000 TL tutarında 1 yıl vadeli mevduat hesabı açılmıştır. Güven Bank A.Ş. İstanbul Şubesi tarafından 01.03.2016 tarihinde Güneş Program A.Ş.'ye 5.000.000 TL tutarında kredi verilmiştir. Kredinin vadesi bir yıl olup, yıllık faiz oranı %10'dur. Faiz tutarları aylık olarak tahakkuk ettirilmiş ve Güneş Program A.Ş. tarafından 2016 yılında 375.000 TL olarak ödenmiştir. KKTC'de açılmış vadeli mevduat hesabına yönlendirilmiş tutar (bu kredi için) nakdi teminat olarak bloke edilmiş olup, vadeli mevduat için yıllık net %5 oranında faiz tahakkuk ettirilmiş ve Ahmet UÇAR'a peşin (01.03.2016 tarihinde 250.000 TL) olarak ödenmiştir.

b- Güneş Program A.Ş., finansman ihtiyacını karşılamak için yurt dışına 01.02.2016 tarihinde 4.000.000 TL'lik tahvil ihraç etmiştir. Tahvillerin vadesi bir yıl olup, aylık faiz ödemeli ihraç edilen tahvil için belirlenmiş yıllık faiz oranı %12'dir.

Tahvillerin tamamı kanuni ve iş merkezi İngiltere'de bulunan "Black&White Broadcasting Investment and Consulting INC." aracılığı ile bu ülkede ihraç edilmiştir. Tahvillerin yurt dışında kimin tarafından satın alındığı bilinmemektedir. Tahvil kuponlarının "Black&White Broadcasting Investment and Consulting INC." tarafından ibrazı üzerine brüt 400.000TL kupon faiz ödemesi Güneş Program A.Ş. tarafından bu kurumun hesabına yapılmış, mükellef kurum tarafından ayrıca bu ödeme esnasında brüt faiz tutarı üzerinden %10 oranında kurumlar vergisi tevkifatı uygulanmıştır. BSMV ve KDV yönünden herhangi bir vergi kesintisi ise yapılmamıştır.

Güneş Program A.Ş., tahvil ihracı ile ilgili olarak %01 oranında 40.000TL KKDF hesaplamış ve dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate almıştır. Mükellef kurum ve bağlı bulunulan vergi dairesi kayıtlarında, söz konusu KKDF kesintinin beyan edildiğine ve ödendiğine dair bir bilgi bulunmamaktadır.

İSTENİLEN: DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR Bölümündeki açıklamalar ışığında, her bir işlem veya tespite dair varsa, beyana dair hesaplama hataları, matrah farkları ile beyan dışı bırakılmış vergi matrahlarını, her bir işlem/tespit bazında vergi türleri itibariyle ayrı ayrı gösteriniz.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

YANIT 9:

Uygulamada “peçeleme” yöntemlerinden biri olarak bilinen, finans literatüründeki adıyla “straddle” ya da “pergel işlemi”, aynı varlık üzerinden alınan denkleştirici pozisyonlar olarak tanımlanabilmektedir. Uygulamadaki temel esas, mükellefin portföyünde vadesi ve kullanım fiyatı birbiriyle aynı olan bir alış ve bir satış opsiyonu tutmasıdır.

Bu yöntemde önem arz eden husus, birbiriyle ilişkili iki pozisyondan birinden kar diğerinden zarar edilirken toplamda hiç ya da hiçe yakın bir zararla pozisyonlar kapatılmaktadır. Buna bağlı olarak bir kısım mükellefler toplamda zarar etmemelerine rağmen, bu pozisyonu almakta ve bir ayakta/işlemden/dönemde oluşan zararı vergi matrahından indirirken, diğer ayaktan/işlemden/dönemde sağlanan karı sonraki dönem/dönemlerde dikkate alarak zarar doğuran ayağı kurum kazancıyla hiç ilişkilendirmeden vergi matrahını aşındırmaktadır. Yasalar açısından önemli olan husus uygulanan stratejilerle nasıl kar elde edildiği olmayıp, alınan pozisyonun bir ayağından zarar, diğer ayağından oluşan karın, zarar mahsubunun karların realize edildiği döneme kadar ertelenmesinin sağlanmasıdır. Bir kısım mükellef, pergel stratejilerini kullanarak işlemlerin bir kısmını yurtdışına kaydırmakta ve bir varlığa dayalı olarak aldıkları dengeleyici pozisyonlar ile zararları ithal etmekte, buna ilişkin karları ise dışarıda bırakılmaktadır. Öte taraftan vergiden kaçınma, kanunlara aykırı hareket etmeksizin vergiyi doğuran olaya neden olunmaması suretiyle vergi yükünün dışında kalma çabalarını ifade ederken aynı zamanda bilinçli bir eyleme de dayanır.

Vergiden kaçınma, vergiyi doğuran olaya neden olmaması münasebetiyle vergi borcundan kurtulmayı ifade eder. Vergiden kaçınma, mükellef ve sorumlulara tanınan bir kısım hakların kullanımıyla birlikte kanun dışı faaliyetleri dolayısıyla da vergi kaçakçılığına gönderme yapan daha geniş bir kavram olarak da ifade edilebilir. Buna göre matrah azaltıcı tüm işlemler vergiden kaçınma olarak değerlendirilmektedir. Peçeleme sözleşmesinde taraflar yasaya uygun davranıyor görünmekle birlikte aslında yasanın özünü ihlal etmekte olup, vergi yasasının amacı tamamen bertaraf edilmektedir.

Muvazaa (gizli işlem); tarafların üçüncü kişileri aldatmak amacıyla, gerçek iradelerine uygun olmayan bir işlem yapmaları ancak görünüşte olan bir işlemin kendi aralarında geçerli olmadığı bir işlem olarak anlaşılmalıdır.

Güneş Program A.Ş. tarafından yapılan opsiyon sözleşmesi sonucunda firma açısından herhangi bir kar veya zarar doğmamıştır. Alınan kredinin maliyeti baştan bilindiğinden dolayı, opsiyon sözleşmesi ile hisse senetlerinin borç vadesindeki satış tutarı borç maliyetine baştan eşitlenmiştir. Mükellef kurum opsiyon sözleşmesi muhteviyatı menkul kıymetlerin finansmanında kullanmış olduğu döviz cinsinden kredileri dönem sonlarında V.U.K.’a göre değerlemeye tabi tutarak hesaplanan kur farkı ile tahakkuk eden faiz giderlerini ilgili dönemlerde kurum kazancından tenzil etmiş, aynı şekilde hisse senetlerini de değerlemeye tabi tutarak hesaplanan kur farkı ile tahakkuk eden faiz gelirlerini dönem kazancına intikal ettirmiştir.

Ancak, V.U.K.’un 279’uncu maddesi hükmü gereğince hisse senetleri alış bedeli ile değerlemeye tabi olduğundan dolayı, dönem kanuni defter kayıtlarına gelir olarak intikal ettirilen kur farkı ve faiz gelirlerini 2016 ve 2018 hesap dönemleri Kurumlar Vergisi Beyannameleri üzerinde ticari kardan tenzil etmiştir. Mükellef kurumun döviz cinsinden kredi kullanmasının, bu kredi ile döviz cinsinden hisse senedi satın almasının ve borcun vadesinde hisse satış karı ile kredi maliyetini eşit olacak şekilde opsiyon işlemi yapmasının tek nedeni kanunların mükelleflere verdiği hakkı kullanmak suretiyle vergi ertelemesinden yararlanmaktır.

V.U.K.’un 279’uncu maddesinde hisse senetlerinin alış bedeli ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Mükellef kurumun opsiyon işlemine istinaden satın almış olduğu **Golden Media** hisse senetlerinin V.U.K.’un 279’uncu maddesine göre değerlemeye esas alması halinde yapılan işlem doğrudur. Ancak, burada değerlemeye konu olacak olan kıymet hisse senedi değil, sözleşme şeklinde yapılan ve mükellef kurum açısından bir alacak hakkı doğuran opsiyon işlemidir.

Mükelleflerin kanunlarda yer alan boşlukları kullanmak ve yorumlamak suretiyle vergi ertelemesi yapmaları kanunun ruhuna aykırıdır. Değerleme yapılırken değerlemeye esas alınacak olan kıymetin tespitinde kanunun lafzına değil ruhuna bakılması gerekmektedir. Opsiyon işlemi yok sayarak ve opsiyon işlemlerinin Vergi kanunlarında bir tanımının olmadığını ileri sürerek işlemin bağlı olduğu ve üzerinden yapıldığı emtia,



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

döviz veya hisse senedini değerlemeye tabi tutmak kanunun ruhuna da lafzına da aykırıdır. Yapılan opsiyon işlemi ile piyasada meydana gelebilecek olan risk ortadan kaldırılmaktadır. Bu risk ortadan kaldırılırken yazılı veya sözlü bile sözleşme yapmak suretiyle gelecekteki (vadedeki) fiyat baştan belirlenmektedir. Mükellef kurumun değerlemeye esas almış olduğu hisse senetlerinde ise, bir risk sözkonusudur. V.U.K.'un 279'uncu maddesine göre hisse senetlerinin değerlemesinde alış bedelinin esas alınmasının nedeni; bu menkul kıymetlerin vadesindeki getirisinin değerlendirilme gününde net olarak bilinmemesinden kaynaklanmaktadır.

Mükellef kurumun opsiyon işlemine istinaden satın aldığı hisse senetlerinin satış vadesi ve fiyatı baştan belirlenerek, hisselerin borsada meydana gelecek risklerden korunması sağlanmıştır. Mükellef kurumun değerlemeye esas aldığı hisselerin vadedeki fiyatı baştan sabitlenmek suretiyle, işlemin ilk yapıldığı tarihte, borcun vade tarihi itibarıyla alınacak rakamın belirlenmesi, bu kıymetlerin V.U.K.'un 279'uncu maddesinde yer alan hisse senedi tanımına sokularak değerlendirilmesini engellemektedir.

Yapılan opsiyon sözleşmesi ile, sözleşmenin bağlı olduğu ve üzerinden işlem yapılan, hisse senedinin değerlendirilme açısından bir kıymeti kalmamaktadır. Kullanılan krediyle hisse senedi alınmasına rağmen bu hisse senetlerinin elden çıkarılacağı tarihteki riskinin ortadan kaldırılması amacıyla vadesi ve ileriye dönük (forward) fiyatının baştan belirlenmesi ve bunun sözleşmeye istinaden belgelerle sabitlenmesi ve vadede belirtilen fiyattan hisse senetlerinin satılması işlemleri kanun maddesindeki hisse senedinin alış bedeli ile değerlendirileceği hükmüne aykırıdır. Yapılan işlemler ile firma vadede doğacak olan riski tamamen ortadan kaldırmıştır. Bu yapılan opsiyon işlemi ile hissenin vadesi ve fiyatının belirlenmesi bankaların vadeli mevduatlarına benzemektedir. Nasıl ki bankaya yatırılan döviz cinsinden mevduatın vadesinde alınacak olan anapara ve faiz baştan biliniyorsa, buradaki işlemde de vadedeki alınacak rakam baştan bilinmektedir. Vadeli mevduatta olduğu gibi, opsiyon işlemi sonucunda vadede baştan belirlenen tutarın altında bir tutarın alınması mümkün değildir. Risk ve zarar söz konusu değildir.

Mükellef kurumun opsiyon işlemine istinaden hisse senedi alması ve bu hisse senetlerinin vadesi ile vadedeki fiyatının baştan belirlenmesi ve vadede bu fiyattan satması işlemleri mükellef kurum açısından B.K., S.P.K. mevzuatı ve V.U.K. hükümlerine göre akitten doğan bir alacak doğurmaktadır. Dolayısıyla bu kıymetlerin V.U.K.'un 279'uncu maddesine göre değerlemeye tabi tutulması mümkün değildir. Opsiyon işlemine konu edilen ve belgelerde yer alan ana paraalacağın vadesine kadar olan sürede dönem sonları itibarıyla V.U.K.'un 280'inci maddesi hükümlerine göre değerlemeye tabi tutulması gerekir. Tahakkuk esası gereği opsiyon işleminden doğacak olan karın vadede hesaplanarak beyan edilmesi gerekeceği de tabiidir.

Yabancı paraların değerlendirilmesine ilişkin hükümler V.U.K.'un 280'inci maddesinde belirtilmiştir. Anılan madde hükmünde; yabancı paraların borsa rayıcı ile değerlendirileceği, borsa rayıcının takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınacağı, yabancı paranın borsada rayıcı yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığı'na tespit olunacağı ve bu madde hükmünün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olacağı belirtilmiştir.

Yapılan açıklamalar neticesinde, adi bir sözleşmeye dayanan bir alacak olarak tanımlanabilecek olan dövize dayalı opsiyon sözleşmesinin V.U.K.'un 280'inci maddesine göre değerlemeye tabi tutularak değerlendirilmeden doğan kur farkı gelirlerinin ilgili dönem kurum kazancına ilave edilmesi gerekir.

İşletme bilançosunun aktifinde bulunan yabancı kurum menkul kıymetleri alış bedeli ile değerlendirildiğinden bu tutarla bilançoda yer alacak ancak, bu kıymetlerin alımında kullanılan kredi borçları alış bedeli + kur farkı + faiz gideri tahakkuku değerlendirildiğinden çok daha yüksek bir tutarla yer alacaktır.

Bilanço aktif ve pasif dengeliği içinde söz konusu işlem ve değerlendirilme nedeniyle kurum (mali) kârı değerlendirme farkı kadar (fiktif olarak) aşınmış, vergi matrahı aynı yönde azalmıştır. Bahse konu kurum kazancı, kurumun diğer faaliyetleri sonucu oluşan kârdır.

Mali kanunlar yönünden yapılan değerlemenin yansıtılması sonucu elde edilen bilanço ise belirtilen mali tablo düzenleme amaçlarını gerçekleştirebilecek nitelikte değildir. Kaynaklar ile bu kaynakların tahsis edildiği varlıkların bilançoda yer alan tutarlarının değerlendirilme sonucu farklılaştırması bilanço varlık ve kaynak yapısını bozacağı gibi sağlıklı mali tablo analizini de engelleyecektir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

1 seri nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile belirlenen Tekdüzen Hesap Planı hesaplarına ilişkin açıklama uyarınca, iştirak şartlarını (asgari sermaye payı yüzdesi) taşımayan ve uzun vadede elde tutmak amacıyla edinilen hisse senetlerinin 240 nolu Bağlı Menkul Kıymetler hesabında izlenmesi gerekmektedir. Bu hesapta izlenen hisse senetlerinden değerlendirme günü itibarıyla dönen varlık haline gelenler 110 nolu Hisse Senetleri hesabında izlenmeye devam olunur.

Mükellef kurum, dövizli kredisi kullanarak yabancı kurum hisse senedi almış ayrıca yabancı hisse senedi üzerinden Opsiyon yaparak bu hisse senetlerinin kredi geri ödeme zamanı itibarıyla belli bir fiyattan (belli bir oranda kârla) satışını garanti ve taahhüt altına almıştır.

Opsiyon sözleşmesi yapılan banka kredisinin bu bağlamda, işletme ticari faaliyetinin icrasında kullanılmadığının kabulü gerekmektedir. Bu çerçevede, işletme dönem ticari kazancının tespitinde VUK'un 3'üncü maddesi uyarınca kredi maliyeti ile opsiyon gelirinin birlikte düşünülmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir.

Yapılan işlem uygulamada vergi planlaması olarak adlandırılan mali kâr (vergi matrahı) ayarlamasına vergi ertelemesine yönelik bir işlemdir. Çünkü işletme bu işlem sonucu reel olarak bir ticari kazanç sağlamamıştır.

Yukarıda yapılan açıklamalar doğrultusunda kurum tarafından opsiyon sözleşmesi yapılmak suretiyle yabancı menkul kıymet alımı ile ilgili olarak;

—hisse senetlerinin ilgili kurumda bırakıldığı ve işletme tasarrufunda bulunmadığı,

—Kredi kullanılarak alınan yabancı kurum hisse senetleri ile diğer yabancı kurum hisse senetlerinin forward ve opsiyon anlaşmaları ile belli bir tarihteki (kredi geri ödeme tarihi-yaklaşık iki yıl sonrası) fiyatının kararlaştırıldığı, dolayısıyla söz konusu hisse senetlerinin asgari getirisinin belli ve kesin olduğu,

—Opsiyon sözleşmesi yapılan kurum ile opsiyona konu hisse senedi alımında taraf kurumun İngiltere'de yerleşik trust şirketi olduğu, krediyle alınan hisse senetlerinin kredi kuruluşuna teminat olarak verilmesi nedeniyle söz konusu kredinin ve hisse senetlerinin ekonomik değer olarak işletme tasarrufunda olmadıkları ortaya çıkmaktadır.

Bu nedenlerle işletme aktifinde yer alan ve tasarruf hakkı bulunmayan yabancı kurum hisse senetlerinin opsiyon sözleşmesine bağlı bir alacak olarak değerlendirilmesi, hisse senedi olarak değerlendirilmemesi, dolayısıyla bu opsiyon sözleşmesine ilişkin olarak 31.12.2016 tarihi itibarıyla vergi matrahında yaratılan 2.050.000TL tutarındaki aşınmayı ortadan kaldıracak biçimde kur farkı hesaplanması ve gelir tahakkuku yapılması gerekmektedir.

Spread işlemi nedeniyle katlanılan 20.000TL işlem masrafının ise kurum kazancından gider olarak tenzili mümkündür.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Soruda yer verilen durumun çözümlenmesinden bağımsız olarak, "Forward işlemi, kredi ve hisse senedi değerlemesi işlemlerinin VUK ve KVK düzenlemeleri kapsamında doğru biçimde ve ayrıntılı olarak açıklanması halinde kısmi puan verilecektir.

YANIT 10:

KVK'nın "Tam ve Dar Mükellefiyet" başlıklı 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, dar mükellefiyete ilişkin olarak, Kanunun 1'inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilecekleri hükme bağlanmış, aynı maddenin üçüncü fıkrasının (a) bendinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK) hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançların, (c) bendinde, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmış olup aynı maddenin dördüncü fıkrasında da bu maddede belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir

10



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) ilgili hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu sanatçıların Türkiye'de verecekleri konferans/konser ya da benzeri bir mesleki faaliyet nedeniyle yapılacak ödemenin doğrudan sanatçılara yapılması halinde;

GVK'nın 6'ncı maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirileceği hüküm altına alınmış olup 7'nci maddesinde, dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilme şartları, serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesine bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 65'inci maddesinin birinci fıkrasında, serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu; ikinci fıkrasında, serbest meslek faaliyetinin sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olduğu; 66 ncı maddesinin ikinci fıkrasının (4) numaralı bendinde, konser veren sanatçıların serbest meslek erbabı olduğu; 67'nci maddesinde, müşteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıklarının kazanca ilave edileceği; 94'üncü maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde de, maddenin birinci fıkrasında sayılanların yaptıkları serbest meslek ödemelerinden tevkifat yapacağı hükme bağlanmıştır. Tevkifat oranı 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu kararı ile 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerde %17, diğerlerinde % 20 olarak belirlenmiştir.

Bu açıklamalara göre, serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere yurt dışından getirilen yabancı sanatçılara veya bunlar adına yapılacak ödemeler (konaklama, ulaşım, yemek gibi masraflar dahil) serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecek ve nakden veya hesaben yapılan ödemelerden GVK'nın 94/1-b maddesine istinaden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK) 30'uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Anılan maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile serbest meslek kazançları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranı, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan % 5, diğer serbest meslek kazançlarından % 20 olarak belirlenmiştir.

Dar mükellef sanatçılara yapılacak ödemelerin söz konusu ülkelerle imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının İngiltere mukimi için "Artist ve Sporcular", Almanya mukimi için de "Sanatçı ve Sporcular" başlıklı 17'nci maddeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

01.01.1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı arasında imzalanan Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının "Artist ve Sporcular" başlıklı 17'nci maddesinde;

"1. Bu Anlaşmanın 14 ve 15'inci Madde hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, bir Akit Devlet mukimi olan ve tiyatro, sinema, radyo, televizyon artistliği yapan veya müzisyen olarak çalışan sanatçıların ve bunun yanı sıra sporcuların diğer Akit Devlette icra ettikleri bu nitelikteki şahsi faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri gelirler, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir sanatçının ya da sporcunun icra ettiği bu nitelikteki şahsi faaliyetlerden doğan gelir, kendisine değil de bir başkasına yönelirse, bu gelir bu Anlaşmanın 7, 14 ve 15'inci madde hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, sanatçı ya da sporcunun faaliyetlerinin icra edildiği Akit Devlette vergilendirilebilir.

3. Bu Maddenin 1'inci ve 2'nci fıkra hükümleriyle bağlı kalınmaksızın, bir Akit Devlette diğer Akit Devletin bir mukimi tarafından, 1'inci fıkrada belirtilen türden faaliyetlerin icrası sonucunda elde edilen gelir, bu ziyaretin diğer Akit Devletin resmi kaynaklarından desteklenmesi şartıyla ve Türkiye açısından ilaveten bu ziyaretin kamu menfaatine yararlı dernekler veya örgütler tarafından karşılanması durumunda bu faaliyetlerin icra edildiği Akit Devlette vergiden muaf tutulacaktır."

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmaya başlayan Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşmasının "Sanatçı ve Sporcular" başlıklı 17'nci maddesinde ise;



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

"1. 7, 14 ve 15'inci maddelerin hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukimi olan tiyatro, sinema, radyo veya televizyon sanatçısı gibi bir sanatçının veya bir müzisyenin ya da bir sporunun diğer Akit Devlette bu sıfatla icra ettiği şahsi faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bir sanatçının ya da sporunun bu sıfatla icra ettiği şahsi faaliyetlerden doğan gelir, sanatçının veya sporunun kendisi adına değil de bir başkası adına tahakkuk ederse, bu gelir 7, 14 ve 15'inci maddelerin hükümleriyle bağlı kılınmaksızın, sanatçı ya da sporunun faaliyetlerinin icra edildiği Akit Devlette vergilendirilebilir.

3. Sanatçı veya sporcuların bir Akit Devlette icra ettikleri faaliyetlerden doğan gelire, bu Devlette yaptıkları ziyaretin tamamen veya önemli ölçüde, diğer Devletin, bir eyaletinin, politik alt bölümünün veya mahalli idaresinin kamusal fonlarından veya bu diğer Devlette yardım kuruluşu olarak kabul edilen bir organizasyon tarafından finanse edilmesi halinde, 1 ve 2'nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, elde edilen gelir, sadece gerçek kişinin mukimi olduğu Akit Devlette vergilendirilebilir."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, gerek İngiltere gerekse Almanya mukimi sanatçılara Türkiye'de konferans vermeleri/jüri üyeliği yapmaları karşılığında doğrudan yapılan ödemeleri vergilendirme hakkı, Anlaşmaların 17'nci maddesinin 1'inci fıkrası kapsamında Türkiye'ye ait olup vergilendirme, yukarıda belirtilen iç mevzuat hükümlerine göre yapılacaktır. Ödemelerin doğrudan doğruya sanatçılara değil, acente veya organizatöre yapılması durumunda vergilendirme hakkı, 17'nci maddelerin 2'nci fıkraları kapsamında yine Türkiye'ye ait olup vergilendirme yukarıda belirtilen iç mevzuat hükümlerine göre yapılacaktır.

Bu bağlamda ödeme Güneş Program A.Ş. tarafından üstlenildiği ve yapıldığından dolayı, yapılan serbest meslek ödemesi üzerinden GVK'nın 94/1-b maddesi gereği %20, KDVK'nın 9'uncu maddesi gereği %18 vergi kesintisi yapılacaktır.

Menajerlik ödemeleri üzerinden ise menajerlik hizmeti yurt dışında verilmekle birlikte hizmetten Türkiye'de yararlanıldığından dolayı KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca KDV tevkifatı yapılacaktır.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Sanatçılar ve menajerler tarafından verilen hizmetin Türkiye'de ifası ve /veya hizmetten Türkiye'de yararlanması değerlendirmesinin, KDVK'nın 4, 6/b ve 9'uncu madde düzenlemeleri ve KDVK Uygulama Tebliği çerçevesinde tartışılarak farklı vergisel sonuçlara ulaşılması halinde de kısmi puan verilecektir.

Ayrıca yapılan harcamanın, kamuya yararlı derneğe yapılan bağış niteliği üzerinden KVK'nın 10/1-c bendi ve Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından desteklenen (ticari olmayan) uluslar arası proje niteliği uygulanarak KVK'nın 10/1-d bendi kapsamında değerlendirilmesi de puanlanacaktır.

b: 02/07/2013 ve 39044742-KDV.6-956 sayılı ve 08/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[30-11/1]-704 sayılı özelgelerde (sinema filmi, televizyon dizisi ve belgesel programları için) yurt dışında yerleşik kişilerden alınan dublaja ön hazırlık ile dublaj ve miksaj hizmetleri karşılığında (yurt dışı kişiye) yapılacak ödemeler üzerinden kurumlar vergisi ve katma değer vergisi (KDV) tevkifatı yapılıp yapılmayacağı hususunda özeti aşağıya alınan açıklamalara yer verilmiştir.

"1-KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci

.....

2-ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

.....

Bu hükümlere göre, ABD mukimi firmanın Türkiye'ye gelmeksizin ABD'de icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnızca ABD'ye ait olduğundan, firmanız tarafından ABD mukimi firmaya yapılan ödemelerden tevkifat yapılmayacaktır.

12



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Ancak, ABD mukimi firmanın bu faaliyetleri yürütmek amacıyla Türkiye'de bir işyerine sahip olması veya Türkiye'de icra edilen faaliyetin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 183 günü aşması durumlarında Türkiye'nin de bu geliri iç mevzuat hükümleri çerçevesinde vergileme hakkı bulunmaktadır.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için söz konusu ABD mukimi firmanın ABD'de tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğini ABD yetkili makamlarından alacağı mukimlik belgesi ile kanıtlaması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin noterce veya o ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğini Türkiye'deki vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz etmesi gerekmektedir.

3. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

.....

Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmadığından, KDV'nin tamamı, hizmetten faydalanan yurt içindeki muhatap tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

2.1.2. KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Amerika Birleşik Devletlerinde mukim ...firmasından alınan dublaja ön hazırlık ile dublaj ve miksaj hizmetinden Türkiye'de yararlandığından bu hizmet KDV ye tabi olacak, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenecektir."

Bu bağlamda, Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüsün personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmekte olup, personelin Türkiye'ye gelmeksizin icra edecekleri serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olarak yurtdışı mukimi teşebbüse yapılacak ödemeler üzerinden KVK 30'uncu maddesi kapsamında Sebastian COE'ya yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

Hizmet ithali kapsamında yapılan ödemeler üzerinden, HİZMETTEN FAYDALANMA Türkiye'de olduğundan, 375.000TL üzerinden Nisan/2016 vergilendirme döneminde KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılması, kesilen verginin sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Verilen hizmetin Türkiye'de ifası ve /veya hizmetten Türkiye'de yararlanması değerlendirmesinin, KDVK'nın 4, 6/b ve 9'uncu madde düzenlemeleri ve KDVK Uygulama Tebliği çerçevesinde tartışılarak farklı vergisel sonuçlara ulaşılması halinde de kısmi puan verilecektir.

c: Mükellef kurum tarafından İngiltere'de yerleşik Momentum Film adlı şirkete, ithal edilen sinema filmi ile ilgili olarak 2 ayrı ödeme gerçekleştirilmiştir.

13



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

1- Gümrük idaresi tarafından ithalat işlemine bağlı olarak, beyan edilen matrah üzerinden KDV hesaplandığı, sinema filmi makaralarının fiziksel olarak ithali karşılığı (film makarası için) yapılan 50.000 Avro ödeme.

2-Gayri maddi hak (lisans/gösterim) bedeli olarak, film makarası bedelinden ayrı olarak yapılan 1.000.000TL ödeme.

Söz konusu ödemelerin gayrimaddi hak iktisabı ve vergilendirilmesi bağlamında birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

a-VUK Kapsamında Yapılan Değerlendirmeler:

Bilindiği üzere, gayrimaddi hak bedeli" terimi, sinema filmleri, radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebi, sanatsal, bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, ticari markanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimini için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder. "Gayrimaddi hak bedelleri" terimi aynı zamanda kişinin isminin, görüntüsünün veya her türlü benzeri şahsi hakkının kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi de kapsamaktadır.

VUK'un 313'üncü maddesine göre, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen (gayrimenkullerin mütemmim cüzü ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gereçler ve diğer taşıtlar, gayrimaddi haklar) iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat ve demirbaşların ve sinema filmlerinin, bunların kullanılabilecekleri süre zarfında yok edilmesi amortisman konusunu teşkil etmektedir.

315'inci maddesinde, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri, ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı,

320'nci maddesinde, her yılın amortismanının ancak o yıla ait değerlemede nazara alınabileceği, amortismanın her hangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Kanunun 313'üncü maddesi hükmü uyarınca, işletmenin aktifinde kayıtlı bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulması için, işletmede bir yıldan fazla kullanılması, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması ve envantere yani aktife kayıtlı olması gerekmekte olup, Kanunun 315 inci maddesinin Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye istinaden amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste ile açıklanmıştır.

Bahse konu listenin (44.9.1.1) bölümünde, sinema filmlerinin faydalı ömrü 2 yıl ve amortisman oranı ilk yıl için %85, ikinci yıl için %15 olarak tespit edilmiş olup, amortisman uygulamasında dizi film ve belgeseller, sinema filmleri gibi değerlendirilmektedir.

Buna göre, amortisman uygulamasında sinema filmleri gibi değerlendirilen dizi film ve belgesellerin, bahse konu amortisman listesinin (44.9.1.1) bölümü kapsamında, 2 yıl faydalı ömür süresi ve ilk yıl için % 85, ikinci yıl için %15 oranları dikkate alınmak suretiyle amortismanına tabi tutulması gerekmektedir.

Bu açıklamalardan sonuçla, 740-Hizmet Üretim Maliyetine alınan 1.000.000TL ile Gümrük beyanına konu bedel toplamı gayrimaddi hak bedeli olarak aktifleştirilecek ve VUK'un 313'üncü madde düzenlemesi kapsamında amortismanına tabi tutulacaktır.

ii-KVK ve KDVK açısından Değerlendirme:

Bilindiği üzere, gayrimaddi hakların kullanım hakkının belli bir süre için devri, lisans olarak adlandırılmakta ve bunun için lisans sözleşmeleri düzenlenmektedir. Bu kapsamda, marka lisansı, patent lisansı, know-how lisansı vb. söz konusu olabilir. Lisans verilmekle, gayrimaddi hakkın sahipliği değil kullanım hakkı devredilmektedir. Dolayısıyla, lisans verme bir nevi kiralama değildir. GVK açısından da kullanım hakkının devrine ilişkin verilen lisanslar kiralama olarak kabul edilmekte ve bu suretle elde edilen kira geliri belli şartlar dahilinde gayrimenkul sermaye iradı sayılarak vergilendirilmektedir. GVK'nın 70'inci



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

maddesinde, maddede belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyetleri, kiracıları, irtifak hakkı veya intifa hakkı sahipleri tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı olduğu belirtilerek 5 ve 6 no'lu bentlerde, söz konusu gayrimaddi haklar aşağıdaki şekilde sayılmıştır: Arama, işletme ve imtiyaz hakları ile ruhsatları, ihtira beratı, alameti farika, marka, ticaret unvanı, teknik resim, desen, model, plan, sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgiler, gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar ve telif hakları.

KVK'nın 30/2'nci fıkrasında, dar mükellef kurumlara (ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif hakkı, marka, patent, ticaret ünvanı, imtiyaz ve işletme hakkı vb. gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden, (nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından) %15 (2009/14593 sayılı BKK'nın 11'nci maddesi ile belirlendiği gibi % 20 veya varsa çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması ile belirlenen oran/ki bu oran İngiltere'de yerleşik kişiler için % 10 olmak üzere) kurumlar vergisi tevkifatı yapılacağına dair düzenleme yer almaktadır. Cevap anahtarının bu bölümünde KDVK düzenlemeleri çerçevesinde yapılan açıklamalar ışığında, yapılan ödeme üzerinden Kurumlar vergisi tevkifatının yanı sıra, KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla % 18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, İngiltere'de yerleşik Momentum Film Academy Ltd. Şti.'ye ödenen 1.000.000TL net ve 1.111.111,11TL brüt tutar üzerinden %10 oranında olmak üzere 111.111,11TL Kurumlar Vergisi ve 200.000TL KDV tevkifatının yapılması gerekmektedir.

Gayrimaddi hak bedelinin bir unsuru olduğundan Gümrük Beyanına konu 50.000 Avro tutarındaki ödemenin de benzer biçimde brütleştirilerek Kurumlar vergisi tevkifatına; brüt-net tutar farkı üzerinden oluşan ek tutarın da KDV tevkifatına konu edilmesi ve ödeme tarihlerine isabet eden dönem için beyan edilmesi gerekmektedir.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: KDV Tevkifatı Açısından; Taraflar arasında imzalanan sözleşme gereği, ithal tarihinde ithal edilen gayrimaddi hak bedelinin tam olarak saptanabildiği, bu bağlamda Gümrük İdaresine gayrimaddi hak bedelinin 1.000.000TL eksik beyan edildiği, gayrimaddi hak bedeli olarak 1.000.000TL'nin gümrük kıymetine dahil edilmemesi nedeniyle, geçmiş dönemlere ilişkin gümrük idaresi tarafından gerekli KDV tarhiyatının yapılması ve Gümrük İdaresi nezdinde yapılan düzeltme işlemleri sonucunda ödenecek KDV'nin ödendiği dönemde indirim konusu yapılmasına dair değerlendirmelere de puan verilecektir.

Kurumlar Vergisi Tevkifatı Açısından: Gümrük işlemine konu olan emtia ticari mal niteliğinde olup, dar mükellef kurum açısından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliğindedir. Bu açıdan KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca Gümrük İdaresine beyan edilen değer üzerinden herhangi bir Kurumlar Vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

d: KVK'nın 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (c) bendinde, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının; (ç) bendinde, taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratların; (e) bendinde de Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Kanunun 30'uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından; ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20,



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarında % 1, diğer gayrimenkul sermaye iratlarında %20, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben yapılan ödemelerde de %20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, Türkiye - Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 1/1/2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, gayrimaddi hak bedelleri Anlaşmanın 12 nci, serbest meslek faaliyetleri ise Anlaşmanın 14'üncü maddesinde düzenlenmiştir. Anlaşmanın 14'üncü maddesinde serbest meslek faaliyetlerinin sadece gerçek kişiler için düzenlenmiş olması nedeniyle, tüzel kişiler tarafından icra edilen serbest meslek faaliyetlerinin Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5'inci ve "Ticari Kazançlar" başlıklı 7'nci maddeleri kapsamında değerlendirilecektir.

Bu itibarla, Almanya'da mukim şirketin, mükellef kuruma verdiği hizmetler karşılığında elde ettiği kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, Anlaşmanın "Ticari Kazanç" başlıklı 7'nci maddesi kapsamında ele alınacaktır.

Söz konusu Anlaşmanın 7'nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca Almanya mukimi şirketin Türkiye'de, Anlaşmanın 5'inci maddesi kapsamında bir iş yerine sahip olmaksızın elde edeceği gelirleri vergileme hakkı Almanya'ya aittir. Söz konusu gelirin Türkiye'de bulunan bir iş yeri vasıtasıyla elde edilmesi durumunda ise bu iş yerine atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere vergileme hakkı Türkiye'ye ait olacaktır. Anlaşmanın 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir iş yeri oluşacağı ve oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

Dolayısıyla, Almanya'da mukim şirketin bahsi geçen hizmetleri personeli vasıtasıyla Türkiye'de sunması halinde, icra edilen faaliyetlerin herhangi bir 12 aylık dönemde toplamda 6 ayı aşan bir sürede veya sürelerde devam etmesi durumunda, Türkiye'de bir iş yeri oluşacaktır. Almanya mukimi şirketin söz konusu faaliyetleri Anlaşma kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilmekle birlikte, bu kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi gerektiği durumda, vergilemenin iç mevzuatımızdaki usul ve esaslar çerçevesinde yapılacağı tabiidir.

Türkiye'de icra edilen söz konusu hizmetler dolayısıyla elde edilen gelirlerin iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde vergi tevkifatına tabi tutulması halinde, tevkifat yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat sorumluluğunun doğduğu sırada istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla yukarıda belirtilen toplam altı aylık süre içerisinde kalıp kalmama durumunu bilemeyeceklerinden anılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Hizmetin, aynı veya bağlı projeler kapsamında gerçekleştirilmesi durumunda sürenin bir bütün olarak; ayrı projeler kapsamında gerçekleştirilmesi durumunda ise her bir proje süresinin ayrı ayrı dikkate alınması ve her bir projeye ilişkin faaliyetin, söz konusu şirketin Türkiye'ye gönderdiği birden fazla personel tarafından icra edilmesi halinde ise her bir personelin Türkiye'de kaldıkları sürelerin toplamının dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması uyarınca Türkiye'de vergiye tabi tutulmaması gereken bir gelir elde edildiyse, Almanya mukimi şirket, tevkifat yoluyla kendisinden alınan vergilerin iadesi için bizzat veya vekilleri aracılığıyla ilgili vergi dairesine başvurabilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu Almanya mukiminin Almanya'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin Almanya yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya Almanya'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi halinde ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Kanununun 30 uncu maddesinde ise dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarında %5, diğer serbest meslek kazançları ile gayrimaddî hak bedeli ödemelerinde %20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda;

"Madde 5 : İşyeri :

...

3. "İşyeri" terimi aşağıdakileri de kapsayacaktır:

a) altı ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri;

b) bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağlı proje için), danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedarikleri.

...

...

Madde 14: Serbest Meslek Faaliyetleri:

1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin serbest meslek hizmetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer;

a) bu kişi, bu diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip ise; veya

b) bu kişi, bu diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha uzun bir süre kalırsa, söz konusu gelir aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda, olayına göre, ya yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunulan süre içinde icra edilen hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

..." hükümleri yer almaktadır

Uygulamaya Dair ayrıntılı açıklamalar 4 Seri Numaralı ÇVÖA Genel Tebliğinde yapılmıştır. Bu hükümler çerçevesinde;

1- Almanya mukimi firmanın Türkiye'ye gelmeksizin icra edeceği geliştirme ve danışmanlık faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnızca Almanya'ya ait olacaktır. Ancak bu hizmet veya faaliyetler Anlaşmanın 5'inci maddesi kapsamında Türkiye'de herhangi bir 12 aylık dönemde 6 ay veya daha uzun bir sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

2-Almanya mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personeli vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 6 ay veya daha uzun bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

3-Kendilerine yapılan ödemelerden vergi tevkifatı yapılan teşebbüsler Anlaşma hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye'de vergilendirilmemesinin gerektiği durumlarda, bizzat veya vekilleri vasıtasıyla, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurabileceklerdir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Mükellef kurum tarafından 2016 hesap döneminde yapılan tüm ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacak, 2017 yılı içerisinde işyerinin oluşması için gerekli şartlar taşınmış olduğundan, Almanya mukimi şirket tarafından bu işyerine ilişkin beyanname verilecek ve kesilen vergiler mahsup edilecektir.

Damga Vergisi Açısından Yapılması Gerekli İşlemler:

Matrahın Tespitinde Uygulanacak Kur: DVK 12 ve 35 Seri Numaralı DVK Genel Tebliğ düzenlemeleri uyarınca kağıdın düzenlenme tarihindeki TCMB Euro Döviz Satış Kuru olacaktır.

Damga Vergisi açısından vergiyi doğuran olay, kağıdın düzenlendiği tarih olan 01.01.2010 tarihinde gerçekleşmiş olmakla birlikte, damga vergisi açısından kağıdın vergisi VUK'un 112'inci maddesi uyarınca tarh zamanına uğramıştır. Ancak, 05.09.2016 tarihinde kağıdın hükmünden Türkiye'de faydalandığından vergiyi doğuran olay yenilenmiştir. Eylül/2016 vergilendirme dönemi için, 05.09.2016 tarihli Döviz Satış kuru dikkate alınarak kağıt üzerinden, 0,0948 oranında damga vergisi (1 nüsha olarak) hesaplanacaktır.

e: VUK uyarınca yapılacak işlemler:

VUK'un 313'üncü maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği belirtilmiştir.

Aynı Kanununun 5024 sayılı Kanunla değişen 315'inci maddesinde, mükelleflerin amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hükme bağlanmıştır.

Bahsi geçen maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, amortismanına tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 339, 365, 389 ve 399 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği eki liste ile açıklanmıştır.

İşletmelere ait web sitelerinin tanıtım amaçlı veya ticari amaçlı olarak kullanılması mümkün olup web sitesinin tasarımına ilişkin harcamaların; eğer web sitesi işletme bakımından gelir yaratıcı bir işleve sahipse (internet üzerinden satış, sipariş, ödeme yapılması vb. özellikleri varsa) Kanununun 313 üncü maddesinde belirlenmiş olan limiti aşmaları halinde aktifleştirilerek 339, 365, 389 ve 399 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği eki listenin 4.3. Bilgisayar Yazılımları sınıflandırması uyarınca 3 yılda ve %33,33 amortisman oranı ile itfa edilmesi gerekmektedir.

Web tasarımı hizmetinin yurt dışından alınması halinde elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı niteliğindedir. Yapılacak ödeme üzerinden %20 oranında stopaj yapılması gerekir.

Ancak tasarım hizmetini veren şirketin mukim olduğu ülke ile Türkiye arasında çifte vergilemeyi önleme anlaşması varsa, anlaşmanın 14'üncü maddesi kapsamında vergileme yapılır.

Anlaşmalarda genellikle ilgili şirket personelinin Türkiye'ye gelmeksizin yurt dışından icra ettiği serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olarak yapılacak ödemeler üzerinden vergileme hakkı Türkiye'ye tanınmamıştır. Bu durumda İspanya mukimi Hosting Ltd'ye yapılacak ödemeler üzerinden KV ve KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Verilen hizmetin Türkiye'de ifası ve /veya hizmetten Türkiye'de yararlanması değerlendirmesinin, KDVK'nın 4, 6/b ve 9'uncu madde düzenlemeleri ve KDVK Uygulama Tebliği çerçevesinde tartışılarak farklı vergisel sonuçlara ulaşılması halinde de kısmi puan verilecektir.

f- KVK ve KDVK Tevkifatı İle İlgili İşlemler: Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüsün personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmekte olup, personellerin Türkiye'ye gelmeksizin icra edecekleri serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olarak yurtdışı mukimi teşebbüse yapılacak ödemeler üzerinden KVK 30 madde kapsamında vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

Hizmet ithali kapsamında yapılan ödemeler üzerinden, HİZMETTEN FAYDALANMA Türkiye'de olduğundan KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılması, kesilen verginin sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

KVK'nın 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayan kurumların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği belirtildikten sonra, üçüncü fıkrasında da dar mükellefiyette kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluşacağı belirtilmiştir. Anılan fıkranın “ç” bendinde, “Ticarî veya ziraî kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden (dar mükellefiyete tabi kurumların elde ettikleri gayrimenkul sermaye iratlarının üzerinden) vergi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir. Gösterim hakkı/Lisans alım bedeli olarak ödenen tutar, bu kapsamda değerlendirilecek olup, KVK'nın 30'uncu madde düzenlemesine göre, %15 oranında KVK tevkifatına tabidir.

Bu kapsamda yapılan hizmet ithalatı KDV'ye tabi olup, ödemeler üzerinden KDVK'nın 9'uncu maddesi gereğince sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilip ödenecektir.

KDVK'nın 10/a maddesinde, vergiyi doğuran olayın mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile meydana geldiği; 10/b maddesinde ise, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde meydana geldiği,

-24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu; 26 ncı maddesinde ise bedelin döviz ile hesaplanması halinde döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği,

-35 inci maddesinde ise malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vuku bulunduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellefin bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirme hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vuku bulunduğu dönem içinde düzeltereği hükme bağlanmıştır.

KDV Uygulama Genel Tebliğinin “Vade Farkı, Kur Farkı ve Matrahta Değişikliğe Yol Açan İşlemlerde KDV Uygulaması” başlıklı bölümünün “Kur Farkları” başlıklı alt bölümünde, “Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanacaktır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.” denilmektedir.

Bu bilgilerden sonuçla;

Gayrimaddi hak bedeli olarak yapılan ödeme, (2016 hesap dönemi sonuna ek yapılan ödemelerden kaynaklı kur farkları dahil) VUK düzenlemeleri çerçevesinde bu hak iktisabının maliyet bedeli olmaktadır.

Ödeme tutarının tamamı (Net 250.000 TL) VUK 163 sayılı Genel Tebliği uyarınca maliyet olarak değerlendirilecek, %50'si 2016 hesap dönemi gider ve maliyet unsuru olarak değerlendirilecektir.

Gayri maddi hak satın alınması karşılığı olarak yapılan ödemelerin (brüt tutar) üzerinden (kur farkları dahil) %10 Kurumlar Vergisi (KVK 30) ve %18 KDV (KDVK 9) tevkifatlarının yapılması gerekmektedir.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

| Ödeme Tutarı | KVK TEV. MATRAHI | KVK | KDV | ÖDENEN KDV | KVK TARH. | İLAVE KDV |
|----------------|--|-------------------------|--|------------|-----------|-----------|
| 200.000 | 222.222,22 | 22.222,22 | 39.999,99 | 36.000,00 | 35.294,12 | 3.999,99 |
| 5.000 | 5.555,55 | 555,55 | 999,99 | 0,00 | 555,55 | 999,99 |
| | | | | | | |
| TOPLAM MALİYET | 2016 HESAP DÖNEMİ OLMASI GEREKEN GİDER KISMI %50 | 2016 HESAP DÖNEM GİDERİ | DÖNEM GİDERİNDEN TENZİL EDİLECEK KISIM | | | |
| 227.777,77 | 113.888,88 | 205.000 | 91.111,11 | | | |

YANIT 11:

GVK Yönünden Değerlendirme: KVK'nın 6'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

GVK'nın "Gayrimenkul Sermaye İradının Tarifi" başlıklı 70'inci maddesinde sayılan mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak sayılmış ve aynı maddenin 5 inci bendinde;

"Arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları. ihtira beratı (İhtira beratının mucitleri veya kanuni mirasçıları tarafından kiralananmasından doğan kazançlar, serbest meslek kazancıdır.), alameti farika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgilerle gizli bir formül veya bir imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar (Bu hakların kullanılması için gerekli malzeme ve teçhizat bedelleri de gayrimenkul sermaye iradı sayılır.)" hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları gerektiği hükmü yer almış olup aynı fıkranın (5/a) bendinde ise 70 inci maddede yazılı mal ve hakların kiralınması karşılığı yapılan ödemelerden tevkifat yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili olarak 221 seri no.lu GVK Genel Tebliğinin "3.6.1. İstisnanın Kapsamı" başlıklı bölümünde; "26. GVK'nın 18 inci maddesinde yer alan düzenlemeye göre;

İstisnadan yararlanma hakkı; müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekar ve mucitlerin kendileri ile bunların kanuni mirasçılarına tanınmıştır.

İstisna kapsamına; şiir, hikaye, roman, makale, bilimsel araştırma ve inceleme, röportaj, karikatür, fotoğraf, film, video bant, radyo ve televizyon senaryo ve oyunu gibi eserler ve ihtira beratı girmektedir.

Hasılatın, eserlerin; gazete, dergi, radyo, televizyon ve video da yayınlanması, kitap, resim, heykel ve nota halindeki eserler ile ihtira beratlarının satılması veya bunlar üzerindeki mevcut hakların devir ve temlik edilmesi veya kiralınması karşılığında elde edilmesi gerekmektedir." açıklamaları yer almaktadır.

Diğer taraftan, KVK'nın 13'üncü maddesinin birinci fıkrasında kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı; alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği, ikinci fıkrasında ise ilişkili kişinin kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği hüküm altına alınmıştır.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Bu hüküm ve açıklamalara göre; şirket ortağı adına GMSİ yönünden mükellefiyet tesisi gerekmekte olup, şirket ortağına yapılacak ödeme sırasında GVK'nın 94 üncü maddesinin 5/a bendi gereğince tevkifat yapılması gerekmektedir.

KDVK Yönünden Değerlendirme:KDVK'nın;

1/1'inci bendinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/3-f maddesinde, GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemlerinin KDV ye tabi olduğu,

8/1-h bendinde, GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakları kiraya verenlerin KDV nin mükellefi olduğu,

9/1'inci bendinde ise, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği, hüküm altına alınmıştır.

Söz konusu işlemlerin gerçekleştirildiği dönemde yürürlükte bulunan mülga 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "2.3. Kiralama İşlemleri" başlıklı bölümünde gerekli açıklamalara yer verilmiştir. Aynı açıklamalara 26.04.2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01.05.2014 tarihinden itibaren yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C-2.1.2.3. Kiralama İşlemleri" başlıklı bölümünde de değinilmiştir.

Buna göre, ortağa ait tescilli logo ve markaların kullanımı karşılığı yapılacak ödemeler KDV ye tabi olup, şirket ortağının başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefiyeti olması halinde tescilli markaların kullanımı karşılığı yapılacak ödemelere ilişkin KDV ortak tarafından diğer faaliyetleri ile birlikte beyan edilecek, ortağın KDV mükellefiyeti olmaması halinde ise mükellef kurum tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

21

VUK Yönünden Değerlendirme:VUK'un 229'uncu ve müteakip maddelerinde fatura ve fatura yerine geçen belgeler sayılmış olup, 227'nci maddesinde de bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtların tevsikin zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanununun 234'üncü maddesinde, "*Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin: vergiden muaf esnafa yaptırdukları işler veya onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zâti eşyalarını satan kimselerden satın aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya için de tanzim edilir...*" hükmü yer almaktadır.

Ayrıca, konu hakkında yayımlanan 225 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde gider pusulalarında, işin mahiyeti, cinsi, adedi, fiyatı, tutarı, toplamı, tevkif edilen vergi oranı ve net tutarı; işi yaptıran ile yapanın veya emtiayı satın alan ile satanın adlarıyla soyadları (tüzel kişilerde unvanları) adresleri, varsa vergi dairesi ve vergi kimlik numarası, seri ve müteselsil sıra numarası ve düzenleme tarihine ilişkin bilgilere yer verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Buna göre;

- Şirket ortağının başka faaliyetleri dolayısıyla KDV mükellefiyetinin olması halinde kendi adına ait tescilli markaların kurumunuz tarafından kullanımı karşılığı yapılacak ödemeler için fatura düzenlemesi,
- KDV mükellefiyetinin olmaması halinde ise söz konusu kullanım karşılığı yapılan ödemeler için firmanız tarafından şirket ortağı adına gider pusulası düzenlenmesi gerekmektedir.

Bu bilgilerden sonuçla;

1-2016/7 Dönemi için, gayrimaddi hak kiralanması işlemi nedeniyle, GVK 94'üncü maddesi kapsamında avans ödemeleri dahil (Brüt 562.500TL/Kesilecek Gelir Vergisi 112.500TL olmak üzere) %20 oranında GMSİ (Kira) Stopajı yapılacaktır.

2-2016/7 Dönemi için, gayrimaddi hak kiralanması işlemi, GVK'nın 70/5 ve KDVK'nın1,17 ve 9'uncu maddeleri kapsamında KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

3-Dönem kira gideri, 2016 son 6 ay için, 150.000-75.000 (Net) 93.750 (Brüt)= 56.250 TL olarak dikkate alınacaktır.

4-Logo tasarımı için yapılan 100.000TL harcamanın ise özel maliyet niteliğinde olduğundan aktifleştirilerek, kira süresi boyunca itfa edilmesi; serbest meslek faaliyetinin arzi nitelikte yapılmaması halinde KDVK 9 ve GVK 94'üncü madde düzenlemeleri uyarınca Temmuz/2016 vergilendirme döneminde (brüt tutar üzerinde) vergi tevkifatlarının yapılması gerekir.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Soruda yer verilen durumun çözümlenmesinden bağımsız olarak, işlemin yalnızca KVK'nın 13'üncü maddesi kapsamında "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" ve KDVK'nın 30/d maddesi düzenlemeleri kapsamında doğru biçimde ve ayrıntılı olarak tartışılması/açıklanması halinde kısmi puan verilecektir.

YANIT 12:

i-Temel Açıklama: İşletmeler genellikle işyerlerinin veya idare binalarının tefrişinde satın aldıkları çeşitli sanat eserlerini kullanmaktadırlar. Bunlar, tablolar, biblolar, heykeller, duvar üzerine yaptırılan resimler, vb. eserlerdir. Bu eserler için yapılan ödemelerin gider yazılıp yazılmayacağı uygulamada tartışmalıdır. GİB tarafından verilmiş olan bir özelgede "Sanat eserlerinin işletmenin faaliyeti ile ilgili olarak kullanılması ve bu nedenle yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunması sözkonusu olmayacağından bunlar için amortisman ayrılmasının mümkün olmayacağı diğer taraftan, sanat eserleri alımı için yapılan harcamanın, işletme faaliyetiyle de ilgili olmadığından, gider olarak yazılmasının da mümkün bulunmayacağını belirtmiştir. Bunun yanısıra Danıştay'a yansıyan bir uyuşmazlıkta, Danıştay Dördüncü Dairesi tarafından "Bankaya alınan tablonun amortismanına tabi tutulmak suretiyle gider yazılması mümkündür." şeklinde karar verilmiştir. Sözkonusu kararın özeti aşağıdaki gibidir. 'Olayda davacı bankanın amortismanına tabi tuttuğu tabloların Kanun'da sayılan koşulları taşıyan birer iktisadi kıymet olduğunda kuşku yoktur. Tablolar davacı bankanın envanterine dahil ve bankanın çeşitli şube ve bürolarında tefriş ve düzenleme amacıyla işletmede bir yıldan fazla kullanılan diğer tüm iktisadi kıymetler kadar yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunmaktadır. Tabloların ekonomik değerlerinin spekülatif olarak artmasının bu gerçeği değiştirdiği düşünülemeyeceği gibi bunların salt işletmede mevcut birer menkul mal olarak kabulü de mümkün değildir. Bu nedenle davacı bankanın tabloları amortismanına tabi tutulmasında ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298'inci maddesinin tanıdığı olanak uyarınca yeniden değerlendirme kapsamında işlem yapmasında Kanun'a aykırılık görülmemiştir....'

Yukarıda yer verilen özelge ve Danıştay kararından da, anlaşılacağı üzere idare ve yargı bu konuda farklı düşüncelere sahiptir. Kanımızca, işletmenin büyüklüğü ile mütenasip ve işletmenin faaliyet konusuna uygun yapılan tefrişlerde amacını aşmayacak derecede alınan sanat eserleri amortisman yolu ile gider yazılabilir.

VUK'un 313'üncü maddesi uyarınca "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle, gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin söz konusu yasanın değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen bedelleri üzerinden yok edilmesi" amortismanının konusu oluşturmaktadır.

Aynı yasanın 315'inci maddesi uyarınca da "Mükellefler amortismanına tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığı'nın tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır."

Amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Ancak amortismanına tabi malın, işletmede ilke olarak bir yıldan fazla kullanılması gerekmektedir.

Uygulamada özellikle piyasa değeri yüksek olan antika eserlerin ve bu bağlamda kıymetli tabloların amortismanına tabi tutulup tutulmayacağı hususu tartışma konusu olmaktadır.

Konuya ilişkin olarak Maliye Bakanlığı tarafından verilmiş olan bazı özelgelere göre;

* Müzayede yoluyla edinilen tablonun aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz kalması mümkün değildir. Bu nedenle amortismanına tabi tutulmasına veya ticari kazancın tespit edilmesinde gider olarak dikkate alınmasına olanak bulunmamaktadır.

* Şirkete alınan yağlıboya tablonun demirbaşlar arasına alınarak, amortisman yolu ile gider yazılması, yapılan harcamanın işletme faaliyeti ile ilgili bir harcama olmaması nedeniyle mümkün değildir.



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Buna karşın bir bankanın aktifine almış bulunduğu tabloların amortismanına tabi tutulabileceği konusu Danıştay tarafından kabul edilmiş bulunmaktadır. (Danıştay 4. Dairesi E.No:1994/ 3132, K.No: 1995/1916)

Kanımızca bir iktisadi kıymetin amortismanına tabi tutulabilmesi için o iktisadi kıymetin işletmenin faaliyet konusu ile ilgili ve işletmede de bir yıldan fazla kullanılabilir nitelikte olması gerekmektedir.

Konuyu bu bağlamda değerlendirdiğimizde "Yürürlükte bulunan mevzuata göre sanat eserlerine amortisman ayrılması için gerekli olan koşullara sahip olmamaları nedeniyle amortisman konusu yapılamayacağı ifade edilebilir."

Ancak bazı hallerde sanat eserleri işletmeler için ticari faaliyetlerinin bir unsuru olabileceği gibi, muhafazası ve sergilenmesi açısından da işletmelerin aktifinde yer alabilir.

Dolayısıyla "İşletmelerin faaliyet konularına göre sanat eserlerinin ticari kazanç etkisinin değerlendirilerek amortisman konusu yapıp yapılamayacağına karar verilebilir."

Uygulamada ortaya çıkması muhtemel duraksamaları aşabilmek için Maliye Bakanlığı'nın olayın özelliğini dikkate alarak bir görüş oluşturması gerekmektedir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 23.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.30-238 sayılı özelgesinde konu aşağıdaki biçimde işlenmiştir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirket ofisinizi tefriş ve düzenleme maksadıyla sanat değeri bulunan tablolar aldığımız belirtilerek, satın alınan tabloların amortismanına tabi olup olmadığı, tablo alımına ilişkin harcamaların ve bu harcamalarla ilgili olarak yüklenilen KDV nin indirim konusu yapıp yapılamayacağı hakkında görüş talep edilmekte olup, konu ile ilgili açıklamalara aşağıda yer verilmiştir.

1- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı VUK'un "Amortisman Mevzuu" başlıklı 313 üncü maddesinde;

"İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder.

...

Değeri 50.000.000.- Lirayı (393 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2010'dan itibaren 680.-TL) aşmayan peştemallıklar ile işletmede kullanılan ve değeri 50.000.000.- Lirayı (393 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2010'dan itibaren 680.-TL) aşmayan alet, edevat, mefruşat ve demirbaşlar amortismanına tabi tutulmayarak doğrudan doğruya gider yazılabilir. İktisadi ve teknik bakımdan bütünlük arz edenlerde bu had topluca dikkate alınır."

hükümleri yer almaktadır.

Bu itibarla, şirket ofisinin tefriş ve düzenlenmesi amacı ile satın alınan tablolar, kullanma dolayısıyla yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunmadığından amortisman mevzuu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, söz konusu tablolara ilişkin harcamaların aktifleştirilmesinde bir sakınca bulunmamakta olup, muhasebe kayıtlarına intikaline ilişkin gerekli açıklamalar Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde yapılmıştır.

2- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı KVK'nın "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından KVK'nın 8 inci maddesi ile GVK'nın 40 ncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Öte yandan, 193 Sayılı GVK'nın 40 ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespit edilmesinde gider olarak yazılabileceği hükmü yer almıştır.

Bu hükümlere göre, şirket ofisinin tefriş ve düzenlenmesi amacı ile satın alınan tablolar için yapılan harcamalar, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış bir harcama niteliğinde olmadığından, söz konusu harcamaların kurum kazancından indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

3- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun 29/1 nci maddesinde; mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV den, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebilecekleri hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 30/d maddesinde ise; Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV nin indirim konusu yapılamayacağı, hükme bağlanmıştır.

Buna göre, şirket ofisinin tefriş ve düzenlenmesi amacı ile satın alınan tablolar için ödenen KDV nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.”

Ayrıca sorudaki verilerden anlaşılacağı üzere mükellef kurum sanat eserleri ve antika eşyaların ticareti ile uğraşmamakta ve faaliyet konusu içerisinde de yer almamaktadır. Mükellef kurumun yüksek tutar ve miktarlarda sanat eserleri ve antika eşyaların alınmasının gerekçesi Ahmet UÇAR'ın koleksiyoncu olması ve hobi olarak sanat eseri ve antika eşyalar satın alması olduğu anlaşılmaktadır. Keza mükellef kurum tarafından satın alınan sanat eseri ve antika eşyalar Ahmet UÇAR adına sigorta ettirilmiş, onun tasarrufunda sergilenmiş ve muhafaza edilmiştir.

Mükellef kurum faaliyet konusu ile ilgili olmayan ve kendi finansman imkanlarını kullanarak satın aldığı sanat eserleri ve antika eşyaları, koleksiyoncu olan ortağı Ahmet UÇAR'a bedelsiz teslim etmiştir. Bu şekilde bir aktarım ile mükellef kurum varlığının, ilişkili kişi malvarlığı lehine azalması söz konusudur. Yani ortak, bu şekilde hiçbir ücret ödemediği tablo ve antika eşya sahibi olmakta, söz konusu eserlerin alınması için çekilen kredilerin faizinin mükellef kurum bünyesinde kalmasını sağlamakta, ayrıca nihai tüketici olarak yüklenmesi gereken katma değer vergisini mükellef kurumun hesaplanan katma değer vergisinden indirim konusu yapılma imkanına sahip olmaktadır.

Ticari işletmeler, ticari ilişkide olduğu gerçek ve tüzel kişilerden ayrı bir tüzel kişiliğe sahiptir. Bu nedenle, işletmelerin ortakları veya belirli derecede organik bağlarının olduğu diğer gerçek ve tüzel kişilerle olan ticari ilişkilerinde üçüncü şahıslara sağlanabilecek menfaatlerin ötesinde bir menfaat sağlamaları vergi kanunları açısından mümkün değildir. Ticaret şirketlerinin tüzel kişiliklerinin ayrı bir hukuki kişilik olarak kabul edilmesi sonucunda, şirketlerle belirli derecede organik ve ticari yakınlığı olan gerçek veya tüzel kişiler ile diğer üçüncü şahıslar arasında ticari faaliyet bakımından hiç bir fark gözetilmemesi gerekmektedir. Söz konusu durumu sağlamak üzere Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13'ncü maddesine vergi güvenlik müessesesi olan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç" maddesi ihdas edilmiştir.

KVK'nın 13'ncü maddesi gereğince, ilişkili kişi olan Ahmet UÇAR'a bedelsiz teslim edilen sanat eserleri ve antika eşyaların emsal bedelinin tespit edilerek aktarılan örtülü kazanç tutarının bulunması gerekmektedir.

Emsal bedelin tespitine ilişkin açıklamalar yukarıda yapılmıştır. Mükellef kurum satın aldığı sanat eserlerini ve antika eşyaları bedelsiz olarak teslim etmiştir. Mükellef kurum antika eşya ve sanat eserleri ticareti ile uğraşmamaktadır. Bu nedenle bedelsiz teslim edilen antika eşyalar ve sanat eserleri için iç emsal bulunmamaktadır.

Antika eşya ve sanat eseri ticareti ile iştigal eden mükellefler bulunmaktadır. Ancak söz konusu eşya ve eserlerin değeri ait olduğu dönem, kime ait olduğu, kim tarafından yapıldığı gibi birçok etkene göre değişkenlik arz etmektedir. Her bir eser veya eşyanın değerinin tespiti ihtisası gerektirdiğinden ayrı ayrı olarak ekspertizler tarafından yapılması gerekmektedir. Bu nedenle dış emsalin bulunması da fiilen mümkün değildir.

Bu durumda söz konusu sanat eserleri ve antika eşyaların mükellef kurum tarafından en az alış fiyatı ile ortağı Ahmet UÇAR'a teslim edildiği kabul edilmesi gerekmektedir. Yani emsal bedel olarak sanat eserleri ve tabloların alış fiyatı esas alınacaktır. Bu durumda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tutarı 1.700.000 TL olacak olup, söz konusu tutarın kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

5520 sayılı KVK'nın "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6'ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmü yer almaktadır.

193 sayılı GVK'nın 37'nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazancın ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış olup, Kanunun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40'inci maddesinin birinci



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

fıkrasının (1) numaralı bendinde de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirilmesinin kabul edileceği belirtilmiştir.

Yapılan bir harcamanın, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel gider olarak kabul edilebilmesi için öncelikle, harcamanın ticari kazancın elde edilebilmesi veya idame ettirilmesi ile illiyet bağının kurulabilmesi gerekmektedir.

Güneş Program A.Ş. yurt dışından ithal ettiği sanat eserleri ve antika eşyaların döviz bedellerinin ödenmesi esnasında oluşabilecek kur riskinden arınmak için çeşitli bankalar ile vadesi 2017 yılında dolan toplam 400.000 ABD doları opsiyon sözleşmesi imzalamıştır. Yukarıda açıklandığı üzere sanat eserleri ve antika eşyalar gerçekte ortak Ahmet UÇAR'a ait olduğundan, opsiyon sözleşmesine istinaden oluşan 100.000 TL kambiyo karı ve 48.000TL KKDF'nin de dikkate alınarak (gelir-gider farkı olarak) hesaplanacak 52.000TL gelirin de Güneş Program A.Ş.'nin ticari faaliyeti ile ilgisi bulunmamakta olup, söz konusu gelirin açıklanan yasal düzenlemeler gereğince kurum kazancından çıkarılması/teslim bedelinin belirlenmesinde bedeli azaltıcı bir unsur olarak dikkate alınması gerekmektedir.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar:

Tabloların 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu hükümlerine göre eser niteliği taşıması ve bu durumun ressam tarafından Kültür Bakanlığından alınan belgelerle ispat edilmesi halinde alıfta %17, aksi halde ise %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

2-Sözü edilen ressamın faaliyetini mutad ve sürekli olarak sürdürüyor olması halinde ise bahse konu tablo teslimleri katma değer vergisine tabidir.

3-19 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde belirtilen şartların oluşması koşuluyla (ressamın serbest meslek makbuzu düzenlememesi halinde) Şirketinizce satın alınacak tablolar için yapılacak ödeme tutarı üzerinden hesaplanan katma değer vergisinin şirketiniz tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

4-Tablo teslim eden ressamın faaliyetinin arızı nitelik taşıyor olması halinde teslim dolayısıyla katma değer vergisi hesaplanmayacağından katma değer vergisi açısından sorumluluk uygulaması söz konusu olmayacaktır.

5-Satın alma aşamasında ödenen KDV'nin, maliyete intikal edildiği ve indirim konusu yapıldığı hususuna dair bilgiye birlikte yer verildiğinden, yüklenilen KDV'nin maliyete intikali veya indirimlerden çıkarılmasına dönük olarak yapılacak tüm değerlendirme ayrıca dikkate alınacaktır.

YANIT 13:

KVK'nın 11'inci maddesinde, kurum kazancının tespiti sırasında örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin indirilmesine izin verilmeyeceği hususu düzenlenmiştir. Bu hüküm çerçevesinde, mükellef kurumun örtülü sermaye niteliğinde borçlanmaları olup olmadığı ile bu kapsamdaki borçlara ilişkin ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin araştırılması gerekmektedir. KVK'nın 12'nci maddesinde örtülü sermaye; Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır şeklinde tanımlanmıştır. Örtülü sermayenin uygulanmasında; ortakla ilişkili kişinin, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum olduğu, öz sermayenin ise, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini olduğu ilgili maddenin 3'üncü fıkrasında belirtilmiştir. Yine söz konusu maddenin 7'nci fıkrasında; "örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı." hükmü yer almaktadır. Örtülü sermayeye ilişkin açıklamalar 1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.



TÜRMÖB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Tebliğ açıklamaları ve verilen örneklerden de anlaşılacağı üzere;

- Örtülü sermaye hesabında, dönem başı özsermayeyi aşan borç tutarının, aştığı dönem süresince örtülü sermaye hesabında dikkate alınacağı,
 - İlişkili kişiler vasıtasıyla banka ve finans kurumlarından temin edilerek, aynı şartlarda kısmen ya da tamamen kullanılan fon ve kaynakların (köprü kredilerin) örtülü sermaye kapsamında değerlendirilemeyeceği,
 - Örtülü sermaye uygulamasında, örtülü sermaye dönemine ilişkin kur farkı gelir ve giderlerinin netleştirileceği, kur farkı gelirinin mevcudiyeti halinde bu gelirin kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacağı,
 - Kur farklarının dağıtılmış sayılan kar payı içerisinde yer almadığı,
 - Borç verenin dar mükellef kurum veya gerçek kişi olması halinde, örtülü sermayeye isabet eden faizler dağıtılmış kar payı sayılarak GVK 94/6'ncı madde uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulacaktır.
- Bu düzenlemeler ışığında yapılacak değerlendirme şöyle olmalıdır:

Yasal düzenlemeler dikkate alındığında, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden yapılan borçlanmalarda alınan borcun toplamının dönem başı özsermaye tutarının üç katı ile karşılaştırılması ve bu oranı aşan borç tutarlarının oranı aştıkları sürece ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Güneş Prodüksiyon A.Ş.'nin (01.01.2016 tarihi itibarıyla) dönem başı öz sermayesi 2.000.000 TL olup, örtülü sermaye tespiti açısından özsermayesini, "Dönem başı öz sermayenin üç katı olarak 6.000.000 TL'dir.

Ahmet UÇAR, Güven Bankasının Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyet'inde faaliyet gösteren Şubesine 01.03.2016 tarihinde 5.000.000 TL havale göndermiş olup, Banka şubesi aynı gün gelen havaleyi nakdi teminat olarak bloke etmiş ve Güneş Program A.Ş.'ye aynı tutarda 5.000.000 TL kredi vermiştir. Söz konusu işlemde Güneş Program A.Ş.'nin banka aracı kılınarak dolaylı yoldan ilişkili kişi ortak "Ahmet UÇAR'dan borçlanmış olduğu açıktır. İşlemde banka aracı kılınarak/banka kredisi edinimiyoluyla örtülü sermaye müessesesi dolanılmak istenilmiştir.

Yukarıda açıklanan borçlanmanın yanı sıra "Güneş Program A.Ş. finansman ihtiyacını karşılamak için yurt dışına 01.02.2016 tarihinde 2.000.000TL'lik tahvil ihraç etmiştir.

İhraç edilen tahvillerin tamamı kanuni ve iş merkezi İngiltere'de yerleşik Black-White Broadcasting Investment Co. Adlı (dolaylı) ilişkili kişi aracılığı ile yurt dışına ihraç edilmiştir. Tahvillerin yurt dışında kimin tarafından satın alındığı bilinmemesi ve kuponların İngiltere'de yerleşik kurum tarafından Güneş Program 'ye gönderilmesi/ibraz edilmekte ve işlem neticesi kupon karşılığı faiz ödemelerinin bu kuruma yapılması ilişkili kişiden yapılan borçlanmanın varlığını teyit etmektedir.

01.02.2016 tarihi itibarıyla yapılan borçlanma, dönembası özsermaye tutarının 3 katını aşmamakla birlikte, 01.03.2016 tarihi itibarıyla ilişkili kişilerden doğrudan ya da dolaylı olarak yapılan borçlanma tutarı (5.000.000 + 4.000.000) 9.000.000 TL'ye ulaşmış olup, bu defa bu tarih itibarıyla dönem başı öz sermayenin üç katı aşılmıştır. Bu durumda 3.000.000 TL olarak hesaplanan örtülü sermayeye ait yabancı kaynağa isabet eden faiz gideri kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilen gider olarak dikkate alınacaktır.

Bankadan yapılan borçlanmalar örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir.

1-01.03.2016 tarihine dek, yapılan borçlanmalar örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2-Dönembası özsermayenin 3 katını aşan kısım olarak (2.000.000 x3)= 6.000.000TL, 9.000.000TL'lik borçlanma ile kıyaslanarak bakiye 3.000.000TL, 01.03.2016 tarihi itibarıyla örtülü sermaye hesabında dikkate alınacak tutar olarak saptanacaktır.

4- 01.03.2016-31.12.2016 tarihleri arasında mükellef kurumun örtülü sermaye uygulaması kapsamına girdiği görülmektedir. Bu dönem öncesinde (01.02.2016-01.03.2016 döneminde) tahakkuk ettirilen toplam (400.000/12 x1)= 33.333TL faiz, dönem giderleri arasında dikkate alınacaktır. Ocak/2017 dönemine isabet eden 33.333TL faiz de bu hesaplamada dikkate alınmayacaktır.

5-Örtülü sermayeye isabet eden faiz tutarı bu arındırma sonucu olarak, 3.000.000/9.000.000 x (333.333+375.000)=236.111TL olarak hesaplanacaktır.



TÜRMOB

TÜRKİYE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLER
VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLER ODALARI BİRLİĞİ
(UNION OF CHAMBERS OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS OF TURKEY)

Örtülü sermayeye isabet eden faiz üzerinden, dar mükellef kuruma ödenen kar payı ve Ortak Ahmet UÇAR'a ödenen tutar alacak faizi olarak GVK'nın 94'üncü maddesi uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulacaktır. KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca kesilen Kurumlar Vergisine dair düzeltme işlemlerinin, örtülü sermaye kapsamında yapılacak işlemlerin kesinleşmesinden dikkate alınabileceği tabiidir.

KKDF mevzuatı gereği, tahvil ihracı ile ilgili olarak Güneş Program A.Ş.'nin herhangi bir KKDF beyan yükümlülüğü bulunmadığından, gider hesaplarına alınan 40.000TL KKDF'nin de gider hesabından çıkarılarak, dönem kazancına eklenmesi gerekmektedir.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: KKTC'de yerleşik banka şubesinden alınan kredi ve ihraç edilen tahvile yönelik gerçekleştirilen işlemlerin soruda yer verilen durumun çözümlenmesinden bağımsız olarak, yalnızca KVK'nın 13'üncü maddesi kapsamında "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" düzenlemeleri kapsamında doğru biçimde ve ayrıntılı olarak açıklanması halinde kısmi puan verilecektir.