



2020/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon

4 Temmuz 2020 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

YANITLAMA VE DEĞERLENDİRME AŞAMASINDA DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

(Lütfen Okuyunuz)

Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.

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), Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ve Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) düzenlemeleri ile (<http://www.gib.gov.tr> internet sitesinde yayımlı özeldeler 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. Gerekçesi ortaya konulmaksızın ya da ilgili düzenlemeye atıf yapılmaksızın yalnızca, "istisnadır, muaftır, beyan edilmez, beyan edilir, vergiye/tevkifata tabidir, vergiye/tevkifata tabi değildir" şeklinde yapılan açıklamalara puan verilmeyecektir. **Yanıt içerisine, sorulan soru bir bütün olarak alınmamalı, ilgili kanun maddesi (adaylara dağıtılan kitapçık içerisinden tamamen alıntılanarak) doğrudan yazılmamalıdır.** 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 tespit, 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.**

Puan Dağılımı aşağıdaki gibidir.

Soru No	Puanı	Soru No	Puanı	Soru No	Puanı
1	10	4	20	7	5
2	10	5	15	8	10
3	10	6	10	9	10



TÜRMOB

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

SORULAR

I-MÜKELLEFE DAİR BİLGİLER:

Mükellef Ünvanı/Vergi Kimlik No: **ABC MAĞAZACILIK VE TİCARET A.Ş.** (ABC A.Ş.) Büyük
Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı – 900 111 1111

Faaliyet Konusu: Her türlü emtia toptan ve perakende alımı, satımı, ithalatı ve pazarlanması.

Hesap Dönemi: 2018 Hesap Dönemi.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özeti:

Ticari Bilanço Karı	7.206.400,00
KKEG	1.000.000,00
Yurtdışında Ödenen Vergiler	200.000,00
Diğer Giderler	800.000,00
Diğer İstisna ve İndirimler	2.506.400,00
KVK 5/1-a	606.400,00
7143-10/13-h	200.000,00
KVK 5/1-e	1.000.000,00
Hisse Senedi Değerleme	100.000,00
Bağış ve Yardımlar	300.000,00
KVK 5/1-j	300.000,00
Geçmiş Yıl Zararı	3.000.000,00
2017 Yılı Zararı	3.000.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	2.700.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	540.000,00
Mahsuplar	550.000,00
Yurt Dışında Ödenen Vergiler	300.000,00
Geçici Vergi	250.000,00
Ödenecek Vergi	0,00
İadesi Gereken Vergi	10.000,00

2

Sermaye Yapısı/İlişkili Kişilere Dair Bilgiler:

Unvanı	Sermaye Payı (%)	İlgili Dönem Gelir/Kurumlar Vergi Matrahı
ABC Co. Uk.	15	İngiltere’de Yerleşik Tüzel Kişi
ABC Holdings N.V.	15	Hollanda’da Yerleşik Tüzel Kişi
ABC Holding A.Ş.	30	1.000.000 TL (Zarar)
ABC Goods Services N.V.	10	Hollanda’da Yerleşik Tüzel Kişi
Halka Açık	20	
Ali Bayram ÇEVİK	10	5.000.000 TL (GMSİ)

(Handwritten signatures and initials)



TÜRMOB

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

Damga Vergisi Beyanname Bilgileri: Damga Vergisi Defteri tasdikli olarak mevcuttur. Ocak – Aralık / 2018 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.

Sermaye ve Özsermaye Tutarlarına Dair Bilgiler:

Tespit Tarihi	Sermaye Tutarı (TL)	Özsermaye Tutarı (TL)
01.01.2018	2.000.000,00	100.000,00
01.03.2018	2.000.000,00	- 4.000.000,00
27.05.2018	2.000.000,00	- 3.000.000,00
31.12.2018	2.000.000,00	1.000.000,00

II-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 ise dönem sonu değerlemelerinde kurlar, 1 USD (Amerikan Doları)=5,00 TL, 1 Euro (Avrupa Para Birimi)= 6,00 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 ve Hollanda-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 2018 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.



III-SORULAR VE BAĞLANTILI TESPİTLER:

Mükellef kurumun 2018 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.

1.İşlem:

2018 KVK beyannamesinde “Mahsup Edilecek Vergiler” satırında/bileşiminde yer verilen 300.000 TL “yurt dışında ödenen vergi” ile ilgili olarak mükellef kurum tarafından aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

“İsviçre’de yerleşik olup, iştiraklerimiz arasında yer alan ve Türkiye’de Ltd. Şti. statüsünü denk tüzel kişi kabul edilebilecek ABC Worldwide Supply Chain Ltd. adlı şirketin 2014 yılı kazancını 20.03.2015 tarihinde dağıtımına konu etmiş ve dağıtılan kar payından şirketimiz adına 1.200.000 TL brüt kar payı tahakkuk ettirilmiştir. Şirketimiz tarafından çifte vergilemeyi önlenmede mahsup sistemini seçmiş olmamız nedeniyle, bu kazanç kısmı için KVK’nın 5/1-b hükümlerinden yararlanılmamıştır. Bu nedenle, ilgili ülke mevzuatına göre (her türlü ve toplam vergi yükü %36,7 olmak üzere) hesaplanan ve İsviçre Maliye İdaresine beyan edilen toplam 440.000 TL verginin 140.000 TL kısmı, 2016 hesap dönemi için Büyük Mükellefler Vergi Dairesine vermiş olduğumuz beyanname üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmiştir. Bakiye 300.000 TL ise 2018 yılı beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmiş olmakla birlikte, KVK’nın 33/3. ve 4. fıkraları düzenlemelerine uygun olarak belirlediğimiz (1.200.000 x%20=) 240.000 TL mahsup limitini aşan (440.000-240.000)=200.000 TL kısmı ise yine beyanname üzerinde KKEG olarak dikkate alınmıştır.

Vergi mahsubu için ibrazı zorunlu belgeler ve dokümanlar, bağlı bulunulan vergi dairesine süresinde ibraz edilmiştir.

2.İşlem:

ABC Mağazacılık A.Ş.’nin yevmiye defterinde aşağıdaki kaydın yapıldığı belirlenmiştir.

-----31.12.2018-----

320-Satıcılar Hesabı	1.500.000,00
320.01-ABC Holdings NV	1.500.000,00
529-Diğer Sermaye Yedekleri Hesabı	1.500.000,00
529.02. Sermaye Tamamlama Fonu	1.500.000,00



TÜRMOB

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

İşlemlerle ilgili olarak kayıt ve belgeler üzerinde yapılan incelemede aşağıdaki hususlar saptanmıştır:

Kayıt, mükellef kurumun TTK'nın 376'ncı maddesi uyarınca 2017 bilançosu üzerinden "borca batıklık" durumunun tespiti üzerine, ilişkili kişi konumundaki ABC Holdings NV tarafından 1.500.000,00 TL tutarındaki alacağından karşılıksız olarak vazgeçmesi ve ilgili tutarın "sermaye tamamlama fonu" hesabına alınması işlemine yöneliktir. Şirket Genel Kurulu tarafından 01.04.2019 tarihinde sermaye artırım kararı da ayrıca alınmış olmakla birlikte, sermaye artırımına dair herhangi bir hukuki işlem yapılmamış/başlanılmamıştır.

3.İşlem:

ABC Mağazacılık A.Ş. yevmiye defterinde aşağıdaki yevmiye kayıtlarının yapıldığı saptanmıştır.

-----01.10.2018-----		
102-Bankalar Hesabı	5.000.000,00	
770-Genel Yön. Gid. Hesabı	100.000,00	
549-Özel Fonlar		5.000.000,00
360- Ödenecek Vergi ve Fonlar		100.000,00

-----30.12.2018-----		
549-Özel Fonlar Hesabı	2.000.000,00	
656-Kambiyo Zararı Hesabı	40.000,00	
331-Ortaklar Cari Hesabı	2.040.000,00	
331-Ortaklar Cari Hesabı		2.040.000,00
102-Bankalar		2.040.000,00

5

İşlemlerle ilgili olarak kayıt ve belgeler üzerinde yapılan incelemede aşağıdaki hususlar saptanmıştır:

a- 01.10.2018 tarihinde,7143 sayılı Kanununun 10'uncu maddesi düzenlemesi kapsamında yurtdışında bulunan 1.000.000 USD karşılığı dövizin Türkiye'ye getirilmesine dair Türkiye'de yerleşik Kazanç Bank A.Ş'ye bildirimde bulunulmuştur. Bildirildiği tarih itibariyle beyana konu tutar,"TCMB Döviz Alış Kuru" olan 5,00 TL üzerinden değerlendirilmiş, (1.000.000 x 5,00)= 5.000.000TL nakit varlık üzerinden Kazanç Bank A.Ş. tarafından %2 oranında vergi hesaplanarak beyan edilmiştir.

b- 1.000.000 USD, 01.10.2018 tarihinde Kazanç Bank A.Ş'de açılan hesap üzerinden yurda getirilmiş, işlem tevsik edilmiş ve defter kayıtlarına alınmıştır.

c- 1.000.000 USD'nin 400.000 USD kısmı ise 30.12.2018 tarihinde, 30.12.2018 tarihli "TCMB Döviz Alış Kuru" olan 5,10TL üzerinden değerlendirilerek (400.000 x 5,10= 2.040.000 TL olarak) ortaklara dağıtılmıştır. Dağıtıma tabi tutulan tutar üzerinden ayrıca herhangi bir vergi hesaplanmamış/vergi kesintisi yapılmamıştır.



4. İşlem:

KVK'nın 5/1-e maddesi kapsamında değerlendirilen ve vergi matrahının tespitinde dikkate alınan 1.000.000 TL "istisna kazanç kısmına" dair işlemlere özgü ticari ve hukuki bilgiler, mükellef kurum tarafından aşağıdaki tablodaki gibi açıklanmış/belgelendirilmiştir.

İşlemin Mahiyeti	İktisap Tarihi	Satış Tarihi	İktisap Tutarı	Satış Tutarı	Kazanç Tutarı (x)	İstisna Olarak Dikkate Alınan Tutar
İlişkili SYA A.Ş.'nin Ölçü Finansal Kiralama A.Ş.'ye olan 600.000TL finansal kiralama borcu nedeniyle, kurumumuzca ipotek olarak gösterilen taşınmazımız Ölçü Finansal Kiralama A.Ş. tarafından borca karşılık devralınmıştır.	10.01.2017	20.04.2018	500.000	1.000.000	500.000	500.000
Beşiktaş Belediyesi tarafından yapılan kamulaştırma işlemi sonucu olarak, taşınmazımız için 200.000 TL bedel tayin edilmiş olmakla birlikte Belediye tarafından yapılan kamulaştırma işlemi bedeli 2018 yılı içerisinde ödenmemiştir.	20.01.1995	15.01.2018	10.000	200.000	190.000	190.000
Öz Tüketim Satış Kooperatifine ait kooperatif hissesi satılmıştır	15.01.2000	15.11.2018	1.000	101.000	100.000	75.000
7144 sayılı kanun ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na eklenen Geçici 31. madde kapsamında, taşınmaz değerlendirilmiş, değerlendirme farkı 1.000.000 TL özel fona alınmıştır. Değerlenen taşınmaz satılmıştır.	22.02.2004	30.10.2018	200.000	1.670.000	470.000	235.000

(x) Birikmiş amortismanların kazancın tespitinde dikkate alındığı varsayılacaktır.

5. İşlem:

Mükellef kurumun 2018 hesap döneminde yurtdışında yerleşik ilişkili kişilerden aldığı bir kısım hizmetler ile bu hizmetler karşılığı yapmış olduğu ödemelerin durumunun, diğer ayrıntılı bilgiler ışığında aşağıdaki gibi olduğu belirlenmiştir.

a- Mükellef kurum ile yurt dışında ilişkili kişiler arasında imzalanmış bulunan herhangi bir lisans, royalti, know-how ve benzeri içerikte sözleşme bulunmamakta, bu kapsamda ödeme yapılmamaktadır.

b- Hollanda'da yerleşik ABC Goods Services N.V. ile akdedilen 01.01.2000 tarihli ve 10 yıl süreli "Bakım ve Onarım Sözleşmesi" hükümleri dikkate alınarak ve 2017/Kasım ayında verilen bakım ve onarım hizmeti karşılığı olarak, 12.12.2017 tarihinde 100.000 USD tutarında fatura düzenlenmiştir. Hizmet bedeli 16.02.2018 tarihinde ödenmiştir. İşlemle ilgili 2018 yılında yapılan kayıt aşağıdaki gibidir.

-----16.02.2018-----

656-Kambiyo Zararı Hesabı	30.000,00
320-Satıcılar Hesabı	470.000,00
102-Bankalar	500.000,00



TÜRMOB

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

Sözleşmenin tetkikinde, sözleşme içeriğinde yıllık genel bakım ve onarım bedeli olarak 30.000 USD belli paranın yer aldığı görülmüştür. 2018 hesap döneminde ABC Goods Services N.V tarafından yalnızca 31.12.2018 tarihinde düzenlenen 30.000 USD fatura mevcut olup, fiilen bu şirketten 2018 hesap döneminde alınan herhangi bir bakım ve onarım hizmeti de bulunmamaktadır

c- 01.01.2018, 01.04.2018, 01.07.2018 ve 01.10.2018 tarihleri itibariyle (3'er aylık olmak ve yıllık 4 ayrı periyoda isabet edecek biçimde), "danışmanlık, pazarlama, hukuk, bilgi sistemi, iş yönetimi ve elektronik altyapı kontrolü hizmet bedeli olarak ABC Holdings NV'den her biri 100.000 USD bedeli içeren faturalar düzenlenmiş ve tutar 760 numaralı hesaba kaydedilmiştir. İşlemlerle ilgili mükellef kurum temsilcisinin açıklamaları şöyledir:

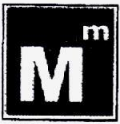
"Uluslararası şirket bünyesinde faaliyette olmamız nedeniyle, faturada yazılı hizmetler adı geçen Holding tarafından uluslararası ölçekte verilmekte ve dünyadaki tüm şirketlere cirolarına uygun dağıtım anahtarı kullanılarak yansıtılmaktadır. Şirketimizin yurt dışında gerçekleştirdiği tüm faaliyetlerin de Holding tarafından takibi ve pazarlanması da bu kapsamda yer almaktadır. 2017 yılı ciromuza göre hesaplanan 400.000 USD hizmet bedeli, 2018 yılı için 4 çeyrek dönem halinde faturalandırılmış bulunmaktadır. Ticari kazanç niteliğindeki ödemeler üzerinden KVK'nın 15 ya da 30'uncu maddeleri kapsamında herhangi bir vergi tevkifatı yapılmamıştır. KDVK'nın 9'uncu maddesi kapsamında vergi tevkifatı ise ödemenin yapıldığı 31.12.2018 tarihindeki "TCMB Döviz Alış Kuru" üzerinden $(400.000 \times 5) \times \%18 = 360.000$ TL olarak hesaplanarak beyan edilmiştir. Verilen hizmete yönelik başkaca bir bilgi ve belge bulunmamaktadır."

7

d- ABC Holdings NV tarafından ABC Mağazacılık A.Ş.'ye;

- ABC Holdings NV çalışanı olmakla birlikte 01.01.2016 tarihinden itibaren ABC Mağazacılık A.Ş.'de Genel Müdür yardımcısı olarak Türkiye'de görev yapan Rob Rensenbrik için ödenen 100.000 USD ücret,

- ABC Mağazacılık A.Ş. çalışanı olmakla birlikte 01.01.2016 tarihinden itibaren ABC Holdings N.V.'de Genel Müdür yardımcısı olarak Hollanda'da görev yapan Mehmet DEMİR için ödenen 100.000 USD ücret, olmak üzere toplam 200.000 USD tutar ayrıca faturalandırılmıştır. Tamamı ABC Holdings N.V. tarafından döviz olarak doğrudan çalışanlara ödenen ve ABC Mağazacılık A.Ş.'ye yansıtılan ödemelerden, ABC Mağazacılık A.Ş. tarafından yalnızca, Rob Rensenbrik için faturalandırılan tutar üzerinden (hesaben ödeme tarihleri itibariyle) %10 oranında serbest meslek kazancı tevkifatı ile %18 oranında KDV tevkifatı yapılmıştır.



TÜRMOB

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

6.İşlem:

Mükellef kurum tarafından yapılan opsiyon işlemlerine dair bilgiler aşağıdaki gibidir:

a-Hisse Senedi Satım Opsiyonu: 20.12.2017 tarihinde spot değeri 7 TL üzerinden 10 lot hisse senedi için 20.01.2018 vadeli olarak (vadede) kullanım fiyatı 8,5 TL'den satım opsiyonu satın alınmıştır. Aracı kuruma 20.12.2017 tarihinde 3.000 TL opsiyon primi ödenmiştir. 20.01.2018 tarihinde (vade sonunda) hisse senedi spot fiyatı 9 TL olarak gerçekleştiğinden satım opsiyonu kullanılmamış, 20.01.2018 tarihinde 3.000 TL 780-finance giderleri hesabına alınmıştır.

b-Hisse Senedi Alım Opsiyonu: 10.08.2018 tarihinde spot değeri 6 TL üzerinden 100 lot hisse senedi için 10.11.2018 vadeli olarak (vadede) kullanım fiyatı 7,9 TL'den alım opsiyonu satın alınmıştır. Aracı kuruma 10.08.2018 tarihinde 25.000 TL opsiyon primi ödenmiştir. 10.11.2018 tarihinde (vade sonunda) hisse senedi spot fiyatı 10,1 TL olarak gerçekleştiğinden alım opsiyonu kullanılmış bulunmaktadır.

İşlem sonunda aracı kurumla nakdi uzlaşma yoluna gidilerek $[(10,1 - 7,9) \times 100.000 \text{ adet hisse senedi} - 25.000] = 195.000 \text{ TL}$ dönem kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

7.İşlem:

Mükellef kurum nezdinde 2015 hesap dönemine (beyanlarına) ilişkin olarak yürütülen vergi incelemesi sonucu olarak tarh edilen aşağıdaki vergiler, 04.09.2018 tarihinde gerçekleştirilen tarhiyat öncesi uzlaşma işlemi ile kesinleşmiş ve 30.09.2018 tarihinde vergi dairesine ödenmiştir. Kesinleşen aşağıdaki vergi ve cezaların tamamı 770-Genel Yönetim Giderleri hesabına kayıt ile dönem kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

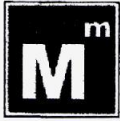
8

- Ücretler üzerinden hesaplanan Gelir Vergisi: uzlaşılan/ödenen tutar, 500.000 TL.
- Ücretler üzerinden hesaplanan Damga Vergisi: uzlaşılan/ödenen tutar, 5.000 TL.
- Tevkifat yoluyla ödenmesi gereken KDV: uzlaşılan/ödenen tutar, 80.000 TL.
- Vergi Ziyai Cezası uzlaşılan/ödenen tutar: 60.000 TL.

8.İşlem:

Mükellef kurum ile Hollanda'da yerleşik ABC Goods Services N.V. arasında, mal ithalatına yönelik sözlü olarak yapılan anlaşma kapsamında gerçekleştirilen işlemlere dair bilgiler şöyledir:

-ABC Goods Services NV tarafından, mükellef kuruma satışı (ABC Mağazacılık A.Ş. tarafından ithali) gerçekleştirilen malların Türkiye'de satışı ile ilgili olarak, 2018 yılı için net %10 karlılık garanti edilmiştir. 15.12.2018 tarihinde şirketler tarafından karşılıklı olarak yapılan hesaplamalarda bu şirketten ithal edilen malların yurt içinde satışından net %8 kar marjı olduğu üzerine mutabık kalınmış olup, ABC Mağazacılık A.Ş. tarafından ABC NV'ye %2 kar tutarına karşılık gelmek üzere, 150.000 USD bedeli içeren (kar marjı yansıtma açıklamasıyla) fatura düzenlenmiştir. Fatura üzerinde herhangi bir KDV hesaplanmamıştır.



TÜRMÖB

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

-30.12.2018 tarihinde ABC Mağazacılık A.Ş. tarafından ABC NV'ye 50.000 USD bedeli içeren satış faturası düzenlenmiş olduğu anlaşılmış olup, mükellef kurum tarafından söz konusu fatura mahiyetine yönelik; Kar marjı hesaplamalarında yanlışlık yapıldığının anlaşılması üzerine %10 marjını tamamlamak için işletme aktifinde yer alan ve zayı olan mal niteliğindeki emtiaya karşılık gelmek üzere 50.000 USD fatura düzenlendiği, işleme konu söz konusu emtianın tamamının ABC NV'den ithal edilmekle birlikte bu işlem karşılığı olarak (fiilen) ihraç edilmediği, fatura içeriği emtianın tamamının 153 hesap altında ayrı bir kayıt ile (bakiye) 1.000,00 TL bedel gösterildiği, fiili işletme stoklarından farklı bir fiziksel ortamda tutuldukları, ilgili takdir komisyonuna başvurulmakla birlikte iş yoğunluğu gerekçesi ile idare tarafından bu mallara dair henüz bir tespit yapılmadığı, emtianın genelde satılamayacak derecede defolu olup bayiler tarafından iade edilen giyim eşyası olduğu, taraflarınca VUK 278/A düzenlemesi ve 496 seri numaralı VUK Genel Tebliği düzenlemesine göre işlem yapıldığı ifade etmiştir.

Mükellef kurum tarafından ABC NV'ye faturalanan 254.000 TL tutarındaki değeri düşen emtia, bu bedel üzerinden 770-Genel Yönetim Giderleri hesabına alınmıştır. KDV yönünden herhangi bir işlem yapılmamıştır.

9.İşlem:

Mükellef kurum tarafından 01.03.2018 tarihinde, finansman ihtiyacının karşılanması amacıyla ve tamamı yurt dışında "nitelikli yatırımcıya" olmak üzere, 4.500.000 TL'lik tahvil ihraç edilmiştir. SPK onayı ve belirlenen ihraç tavanına uygun biçimde ihraç edilen tahvilin vadesi bir yıl, yıllık faiz oranı %15 olup, faiz ödemeleri ise aylıktır. 2018 yılında gerçekleştirilen muhtelif ödemeler esnasında brüt faiz tutarı üzerinden %10 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılmıştır.

Tahvillerin tamamı İngiltere'de yerleşik ABC Investment Ltd. aracılığı ile ihraç edilmiştir. Tahvillerin yurt dışında kimin tarafından satın alındığına dair bilgi kurum tarafından verilmemiş olup, tahvil ihraç bedeli (aracılık komisyonu olarak ödenen 200.000 TL masraf çıkarıldıktan sonra), ABC Investment tarafından mükellef kuruma ihraç tarihi itibarıyla ödenmiştir. Tahvil kuponlarının ABC Investment Ltd. tarafından mükellef kuruma ibraz edilmekte ve kupon karşılığı ödemelerin, mükellef kurum tarafından adı geçen kuruma yapılmakta olduğu anlaşılmıştır.

İnternet üzerinden yapılan araştırmada, İngiltere'de yerleşik ABC Investment Ltd. adlı şirketin ortaklık paylarının tamamının Ali Bayram Çevik'e a ait olduğu saptanmıştır.



TÜRMÖB

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

2020/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon 4 Temmuz 2020 Pazar – 16.00-19.30 (Sınav Süresi 3,5 Saat)

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

PUANLAMA YAPILIRKEN DİKKATE ALINAN TEMEL İLKELER:

Puanlamaya dair ayrıntılı bilgilere, Soru Kitapçığının ilk sayfasında **YANITLAMA VE DEĞERLENDİRME AŞAMASINDA DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR** (Lütfen Okuyunuz) başlığı altında yer verildiği ve sınav esnasında vergi kanunlarının ve hesap makinesinin kullanım izninin de bulunduğu gerçekliği ışığında puanlama yapılırken aşağıdaki ilkeler uygulanmıştır.

1-Verilen yanıtlarda ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte ve yeterli açıklama içerecek biçimde verilmesi gerekmektedir. Gerekçesi veya nedeni ortaya konulmaksızın ya da ilgili düzenlemeye atıf yapılmaksızın yalnızca, “vergiden istisnadır, muafıdır, beyan edilmez, beyan edilir, vergiye/tevkifata tabidir, vergiye/tevkifata tabi değildir” şeklinde yapılan açıklamalara puan verilmemiştir.

2-Yanıt içerisine, sorulan sorunun bir bütün olarak ve kısmen alınması, ilgili kanun maddesi/maddeleri (adaylara dağıtılan kitapçık içerisinden tamamen alıntılanarak) doğrudan yazılarak herhangi bir teknik ve hukuki açıklama ya da atıf yapılmaksızın sonuca ulaşılması/sonucun gösterilmesi halinde puan verilmemiştir.

3-Yapılacak değerlendirmede, ulaşılması beklenen (doğru) yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve/veya farklı sonuca ulaşılması 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 ve soru ile anlamlı bütünlük oluşturması halinde, “**ii-Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar**” başlığı altında (belli edilen) kısmi puan verilmiştir.

4-Soru içerisinde yer verilen herhangi bir işlem ve belirlemede, mükellef kurum nezdinde eleştirilecek bir hususun bulunmadığı sonucuna ulaşılması halinde dahi, bu sonuca ulaşılmasına yol açan gerek, açıklama, değerlendirme ve yorumların, vergi türü belirtilmek kaydıyla yapılması puanlanılmıştır.

5-Adaylardan, yanıt içerisinde, ulaşılan vergisel sonuçlara dair matematiksel hesaplamaların açık biçimde, 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 göstermeleri beklenilmiştir.

6-Bir soru bütünü içerisindeki açıklamaların içerisinde doğru yanıt ve vergisel yaklaşımın dışında, bariz hatalı yanıt ve değerlendirmelerin de olması halinde, doğru ve yanlış yanıtın aynı işleme dair olmaması kaydıyla, verilen doğru yanıtı dair puanlama yapılmıştır. Ancak aynı işleme dair olmak kaydıyla, birbiriyle çelişik/karşıt iki ayrı yanıtın da seçenek olarak sunulması durumunda, soruya doğru yanıt verilmediği kabul edilmiştir.

7-Okunması olanaksız veya tamamlanmamış/yarım cümleler ile sınav sırasında adaylara dağıtılmış vergi kanunları kitapçığından alıntılanmış halde yalnızca muhtelif kanun maddelerinin sayılarak yanıt olarak verilmesi halinde de puanlama yapılmamıştır.

8-Bu cevap anahtarındaki açıklama ve değerlendirmeler, vergi kanunları ve bağlantılı düzenlemelerden en geniş biçimde hazırlanmış olup, adayların cevap kâğıtlarında böylesi kapsam ve genişlikte bir açıklamanın beklenilmemiş olması tabiidir.



TÜRMOB

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

YANIT 1

i-Temel Açıklama: Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisnadan yararlanabilmek için;

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması,
- İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır. İştirak oranı %10'dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekle birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanabilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, anılan Kanunun 33 üncü maddesinin birinci fıkrasında "Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir." denilmek suretiyle yurt dışında elde edilip Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için mahallinde ödenen vergilerin, söz konusu kazançlar için Türkiye'de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi öngörülmüştür.

Ancak, yurt dışında elde edilen kazançların Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergiler yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir.

Bu bağlamda, mükelleflerin durumlarına göre KVK'nın 5/1-b maddesi kapsamında bağımsız kazançları için vergi istisnası uygulayabilecekleri gibi, yine KVK'da belirtilen şartlar dahilinde vergi mahsubu olanağından da yararlanmaları mümkündür.

Yukarıda bahsi geçen konulara ilişkin olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.2. Yurt dışı iştirak kazancı istisnası" ve "33. Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu" başlıklı bölümlerinde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

33. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

33.1. Mahsup imkanı

Yurt dışında elde edilip de Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergiler, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir.

Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır.



TÜRMOB

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

33.2. Mahsup süresi

Aşağıda yer alan sınırlamalar asıl olmak kaydıyla, zarar mahsubu veya istisnalar sonucu ilgili yılda Türkiye’de vergiye tabi kurum kazancının oluşmaması nedeniyle, Türkiye’deki beyannamelere dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin kısmen veya tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

33.3. Mahsup edilebilecek yurt dışı vergilerin sınırı

Yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye’de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesi istendiğinde, Türkiye’deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekmektedir.

Örneğin; (A) Kurumu, (B) Ülkesindeki işyerinde 100.000.- YTL karşılığı kurum kazancı elde etmiştir. Bu kazanç üzerinden yabancı ülkedeki vergi mevzuatı uyarınca %25 oranında kurumlar vergisi ve benzeri vergi ödenmiştir. Bu durumda, (A) Kurumu, 100.000.- YTL’yi Türkiye’de kurum kazancına dahil edecek, ancak bu kazançla ilişkin yurt dışında ödenen verginin, Türkiye’de bu kazançla ilişkin olarak hesaplanan vergiyi aşan kısmını yani $[25.000 - (100.000 \times \%20) =]$ 5.000.- YTL’yi Türkiye’de hesaplanan vergiden mahsup edemeyecektir. Bu verginin, câri yılda olduğu gibi sonraki yıllarda da mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Diğer yandan, yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

33.4. Kontrol edilen yabancı kurumun ödediği vergiler

Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesinin uygulandığı hallerde, kontrol edilen yabancı kurumun ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, söz konusu kurumun Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

33.5. Yurt dışı iştiraklerden elde edilen kâr payları üzerinden ödenen vergilerin mahsubu

Tam mükellef kurumların doğrudan veya dolaylı olarak sermayesi veya oy hakkının en az %25’ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları üzerinden Türkiye’de ödenecek kurumlar vergisinden, iştiraklerin bulunduğu ülkelerdeki kâr payı dağıtımına kaynak oluşturan kazançlar üzerinden ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilecektir. Kazanca ilave edilen kâr payı, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler dahil edilmek suretiyle dikkate alınacaktır.

Örnek: (A) Kurumunun sermayesine %30 oranında iştirak ettiği yurt dışındaki (C) Kurumundan elde ettiği iştirak kazancına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir.

(Yurt dışından elde edilen yabancı para karşılığı kâr payları ve ödenen vergiler YTL cinsinden hesaplanmıştır.)

İştirak oranı %30

Yabancı ülkedeki kurumlar vergisi oranı %10

Yabancı ülkede dağıtılan kâr paylarına uygulanan vergi kesintisi oranı..... %20

(C) Kurumunun toplam kurum kazancı..... 1.000.000.- YTL

(C) Kurumunun yabancı ülkede ödediği kurumlar vergisi (%10)..... 100.000.- YTL

(A) Kurumunun elde ettiği iştirak kazancı (brüt)..... 300.000.- YTL

Yabancı ülkede ödenen kurumlar vergisinden (A) Kurumunun elde ettiği iştirak kazancına isabet eden tutar $(300.000 \times \%10)$ 30.000.- YTL

(C) Kurumunun dağıtılabilir kazancı..... 900.000.- YTL



TÜRMOB

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

(A) Kurumunun elde ettiği vergi sonrası kâr payı	270.000.- YTL
(A) Kurumunun elde ettiği kâr payından dağıtım aşamasında yurt dışında kesilen vergi (270.000 x %20).....	54.000.- YTL
(A) Kurumunun elde ettiği net kâr payı tutarı.....	216.000.- YTL

Bu durumda, (A) Kurumu, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmemiş (C) Kurumundan elde ettiği net 216.000.- YTL’yi, brüt tutarıyla (300.000.- YTL) kurum kazancına ekleyecek, bu kazanç üzerinden yurt dışında ödenen $[(100.000 \times \%30) + 54.000=]$ 84.000.- YTL’nin $(300.000 \times \%20=)$ 60.000.- YTL’ye kadar olan kısmını, bu kazanç üzerinden Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebilecektir. 60.000.- YTL’nin üzerinde kalan 24.000.- YTL’lik yurt dışında ödenen vergi tutarının mahsup imkanı bulunmamaktadır.

33.6. Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu

Yurt dışında ödenen vergilerin geçici vergiden mahsubu mümkündür. Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelir bulunması halinde, bu gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilecektir. Ancak, indirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara %20 geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

33.7. Yurt dışında ödenen vergilerin tevsiki

Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunmadıkça, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye’de tarh olunan vergiden indirilemeyecektir.

Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, %20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette câri olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanacaktır.

Tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmının ertelenmesi, ibraz edilmesi gereken belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın düzeltilmesi gerekmektedir.

Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin anılan süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için 6183 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak gecikme zammı hesaplanacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş bulunan 27.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 33-1937 sayılı özelge ile de bu tevsik işlemi teyit edilmiş bulunmaktadır.

“.....

Yukarıda yapılan tüm bu açıklamalara göre; yurt dışında ödenen vergilerin, “Yabancı Resmi Belgelerin Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi (Apostille)” hükümlerine göre şerh tatbik edilmiş belge ile tevsiki halinde, ilgili ülke yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından söz konusu belgelere tasdik şartı aranmadan Türkiye’de mahsuba konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.”

Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır. Yurt dışı faaliyet sonuçlarının Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesi zamanı konusunda 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’nin (5.9) bölümünde açıklama yapılmıştır. Yurt dışı faaliyetlerden doğan kârlar, Türkiye’de genel sonuç hesaplarına hangi para cinsinden intikal ettirilmişse, zararların da aynı para cinsinden intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Yurt dışı faaliyetlerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına



TÜRMOB

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

göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazançta tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankası’nın o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankası’nca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınmalıdır. Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye’de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 10.04.2014 tarih ve 64597866-125[33-2014]-39 sayılı özelgede ise mahsup işlemi ve tevsikine dair işleyiş aşağıdaki gibi ifade edilmiştir;

“.....

Adı geçen ülkede şirketiniz adına stopaj suretiyle ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin, yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde ilgili dönemlerde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebileceği tabiidir.

Öte yandan, Cezayir Demokratik Halk Cumhuriyeti yetkili makamlarından alınan ve Türk elçilik veya konsolosluklarına tasdik ettirilen verginin ödendiğine ilişkin belgelerin, kurumlar vergisinin tarh aşamasında vergi dairesine ibraz edilememesi durumunda ise bu miktara isabet eden kısmın ertelenmesi ve söz konusu belgelerin kurumlar vergisinin tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi şartıyla, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre önceden tarh edilerek ertelenen verginin düzeltilmesi mümkündür.”

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın 08.07.2014 tarih ve 64597866-125[33-2014]-103 sayılı özelgesinde de aşağıdaki benzer açıklamalara yer verilmiştir.;

“.....

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Azerbaycan mukimi firmadan elde edilen faiz geliri üzerinden kesinti yoluyla ilgili ülkede ödenecek vergilerin Türkiye’de bu kazançlar için hesaplanacak kurumlar vergisi ve kurum geçici vergisinden mahsubu mümkün olup mahsup edilebilecek tutar, yurt dışında ödenen vergileri de içeren gayrisafi faiz geliri toplamından bu faiz gelirinin elde edilmesi için katlanılan maliyet ve giderlerin düşülmesinden sonra Türkiye’deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarına %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

Diğer taraftan, Azerbaycan Cumhuriyeti yetkili makamlarından alınan ve Türk elçilik veya konsolosluklarına tasdik ettirilen verginin ödendiğine ilişkin belgelerin, kurumlar vergisinin tarh aşamasında vergi dairesine ibraz edilememesi durumunda, bu miktara isabet eden kısmın ertelenmesi ve söz konusu belgelerin kurumlar vergisinin tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi şartıyla, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre önceden tarh edilerek ertelenen verginin düzeltilmesi mümkündür.”

Bu açıklamalar ışığında;

-KVK’nın 33’üncü madde düzenlemesi çerçevesinde, yurt dışında elde edilip de Türkiye’de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergiler, Türkiye’de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecek,

-Yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacak,

-Yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye’de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara %20 kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacak,

-Yurt dışında elde edilen kazanç, kurumlar vergisinden istisna edilmiş olmayacak,

-Vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmiş olması gerekecek,



TÜRMOB

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

-Türkiye'de beyannameye dahil edilen yurt dışı kazançlar üzerinden mahallinde ödenen vergilerin ilgili hesap döneminde kısmen ya da tamamen mahsubuna imkan bulunmazsa, bu mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna dek kullanılabilir.

-Yabancı ülkelerde vergi ödendiği, yetkili makamlardan alınarak mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik edilmesi şartıyla, yabancı ülkede ödenen vergiler Türkiye'de tarh olunan vergiden indirilebilir; Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, %20 kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o memlekette câri olduğu bilinen oran üzerinden hesaplanacaktır.

Tarhiyatın bu suretle hesaplanan miktara isabet eden kısmının ertelenmesi, ibraz edilmesi gereken belgelerin, tarh tarihinden itibaren en geç 1 yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi halinde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyatın düzeltilmesi gerekmektedir.

Ayrıca soru içerisinde, ABC A.Ş. tarafından 2018 hesap dönemi için Kurumlar Vergisi oranının %20 olarak uygulandığı bilgisine yer verilmiştir. Bilindiği üzere kurumlar vergisi, kurum kazancı üzerinden %20 oranında alınacaktır. Ancak, 7061 sayılı Kanununun 91 inci maddesiyle KVK'na eklenen ve 05.12.2017 tarihinde yürürlüğe giren geçici 10 uncu madde ile KVK'nın 32 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan %20 oranının, kurumların 2018, 2019 ve 2020 yılı vergilendirme dönemlerine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine) ait kurum kazançları için %22 olarak uygulanacağı hükümlenmiştir.

Bu bağlamda, iştirak edilen kurumun esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kurumdan elde edilen iştirak kazançlarının kurumlar vergisinden istisna edilebilmesi için kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere faaliyette bulunduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması yeterli olmayıp en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (2018, 2019 ve 2020 hesap dönemleri için %22) veya daha yüksek oranda gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

Bu bilgiler ışığında;

- 1- KVK'nın 5/1-b düzenlemesi kapsamında gerekli şartları taşıdığı anlaşılan mükellef kurumun, söz konusu vergi istisnası uygulaması yerine, "yurt dışında ödenen verginin mahsubu" sisteminden yararlanabileceği,
- 2-2018, 2019 ve 2020 yıllarında KVK oranının mükellef kurum tarafından %22 olması gerekirken, hatalı biçimde %20 olarak dikkate alındığı ve 2018 hesap dönemi Kurumlar Vergisinin eksik tahakkuk ettirildiği,
- 3-Mahsup edilecek vergisel sınırın tespitinde kullanılacak oranın %22 değil, yurt dışı kazancı kayıt ve beyanlarına intikal ettirdiği 2016 hesap dönemi için geçerli olan %20 olması gerektiği,
- 4-Yurt dışında ödenen verginin, kazancın kayıtlara intikal ettirildiği hesap dönemini takiben 3 hesap dönemi içerisinde, yani 2016, 2017 ve 2018 hesap dönemi olmak üzere mahsup edilebileceği,
- 5- Kazancın, elde edildiği 2015 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe yani 30.04.2016 kadar Türkiye'ye transfer edildiği ve 2015 hesap dönemi kurum kazancı içerisinde dikkate alındığı,
- 6-Vergi mahsubu için ibrazı zorunlu belgeler ve dokümanların, 140.000 TL verginin mahsup edildiği 2016 hesap dönemi KV beyannamesi verilme tarihi olan 30.04.2017 tarihine dek bağlı bulunan vergi dairesine verilmiş olduğu,
- 7- Hesaplamanın brüt tutar olan 1.200.000 TL üzerinden yapılması, 1.200.000TL'nin 2015 hesap dönemi kurum kazancına dahil edildiği, yurt dışı kazancın verilen bilgiler ışığında $(1.200.000 \times 0,367) = 440.000$ TL vergi yükü taşıdığı ve kazancın net $(1.200.000 - 440.000) = 760.000$ TL olduğu,
- 8-Verilen bilgilerden, söz konusu verginin 2016 ve 2017 hesap dönemlerinde mahsup edilebilme olanağı bulunamadığından müteakiben 2018 hesap dönemi beyanının da vergi mahsubuna konu olabileceği,



TÜRMOB

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

9- Yurt dışında ödenen vergiler için (vergi yükü %36,7 olmakla birlikte) mahsup sınırının $1.200.000 \times \%20 = 240.000\text{TL}$ olması gerektiği,

10- 2018 hesap dönemi için geçerli Kurumlar Vergisi oranı %22 olmasına karşın, 2015 hesap dönemi kurum kazancına dahil edilen ve %20 kurumlar vergisi yükü taşıyan yurt dışı kazancı için, mahsup sınırının %20 oranı üzerinden belirlenmesi,

11-2018 hesap döneminde mahsup edilecek vergi tutarının 300.000TL değil, $(240.000 - 140.000) = 100.000\text{TL}$ olması ve 200.000TL yersiz mahsup işleminin düzeltilmesi gerektiği,

12-KKEG olarak eklenen 200.000 TL'nin de beyanname üzerinde yapılacak mahsup düzeltmesi işlemine paralel olarak KKEG içerisinden çıkarılması,

Gerekmektedir.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Sorunun yalnızca, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı üzerinden tartışılması, iştirak kazancı istisnası uygulamasının açıklanması ve değerlendirilmesi halinde de, yapılan değerlendirmenin iç tutarlığı dikkate alınarak (2) puan verilecektir.

YANIT 2

i-Temel Açıklama: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) şirketlerde sermaye kaybı ve borca batık olma durumuna ilişkin 376 ncı maddesinin; birinci ve ikinci fıkrasında, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının veya üçte ikisinin karşılıksız kalması halinde yönetim kurulunun görevleri, üçüncü fıkrasında ise şirketin "borca batık" olması, yani şirket aktiflerinin şirketin borç ve taahhütlerini karşılayamaması durumunda uygulanacak kurallar düzenlenmektedir.

Halka açık şirketler bakımından mezkur maddenin uygulaması Sermaye Piyasaları Kurulu'nun 10.04.2014 tarih ve 11/352 sayılı Kararı'nda açıklanmıştır.

6102 Sayılı TTK'nın "Sermayenin kaybı, borca batık olma durumu" a) Çağrı ve bildirim yükümü başlıklı maddesinde aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

Madde 376 – (1) Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.

(2) Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

(3) Şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartır. Bu bilançodan aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması hâlinde, yönetim kurulu, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve şirketin iflasını ister. Meğerki, iflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığını karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklıları, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmiş ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemece atanan bilirkişilerce doğrulanmış olsun. Aksi hâlde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru, iflas bildirimini olarak kabul olunur.

15.09.2018 tarih ve 30536 sayılı R.G.'de yayımlanan 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN 376 NCI MADDESİNİN UYGULANMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR HAKKINDA TEBLİĞ'in 9'uncu maddesi uyarınca,

" (1) Sermayenin tamamlanması, bilanço açıklarının ortakların tamamı veya bazı ortaklar tarafından kapatılmasıdır. Kanuni yedek akçelerin yitirilen kısımlarının tamamlanmasına gerek yoktur. Sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde her ortak zarar sebebiyle karşılıksız kalan tutarı kapatacak miktarda parayı vermekle yükümlüdür. Her ortak, payı oranında tamamlamaya katılabilir ve verdiğini geri alamaz. Bu yükümlülük, sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde olmayıp karşılıksızdır. Ayrıca yapılan ödemeler, gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak nitelendirilmez.



TÜRMOB

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

(2) Sermayenin tamamlanmasında, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler bakımından Kanununun 421 inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi, limited şirketler bakımından ise 603 ve devamı maddeleri uygulanır. Sermayenin tamamlanamaması, bazı ortakların kendi istekleriyle tamamlama yapmasına engel oluşturmaz.

(3) Bilanço zararlarının kapatılması için getirilen yükümlülükler uyarınca yapılan ödemeler öz kaynaklar içerisinde sermaye tamamlama fonu hesabında toplanır ve takip edilir.”

GVK'nın 38'nci maddesi uyarınca, bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;
2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanunu'nun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanununun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 01.06.2021/01-11 ve 19.07.2019/14018 tarih/sayılı özelgelerde “Sermaye Tamamlama Fonu” ya da “ Zarar Telafi Fonu” olarak bilinen uygulamalara dair aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.

i-01.06.2021/01-11 sayılı özelge:

“ 31.12.2008 tarih ve 689 sayılı dilekçenizin incelenmesi neticesinde;

- Şirketinizin, 1.000.000.- TL sermayesi olan bir anonim şirketin %30 oranında pay ile kurucu ortaklarından olduğu, iştirak olunan şirketin devamlı zarar etmesi sonucu sermayesini kaybettiği, şirketiniz tarafından alınan 13.05.2008 tarihli olağan genel kurul kararı ve 02.06.2008 tarihli olağanüstü genel kurul kararı ile şirket ortaklarınca sermaye tamamlama fonu oluşturulmasının oy birliği ile kabul edildiği, şirketiniz payına düşen 1.081.455,82.-TL tutarındaki sermaye tamamlama fonu bedelinin iştirak edilen şirkete ödendiği, iştirak edilen şirketin ödenen sermaye tamamlama fonu bedellerini geçmiş yıl zararlarına mahsup ederek herhangi bir sermaye artırımını yapmadığı belirtilerek,

- İştirakçisi olduğunuz şirkete ödediğiniz sermaye tamamlama fonu bedelinin, iştirakler hesabına mı yoksa dönem zararı hesabına mı kayıt edileceği,

- İştirak edilen şirketin hisselerinin daha düşük bedelle başka bir kuruluşa devir edilmesi durumunda ortaya çıkan zararın, sermaye tamamlama fonuna ödenen tutar da dikkate alınarak ne şekilde hesaplanacağı

hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde sayılan giderlerin indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesiyle her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların beyannamesinde yer alan zararların kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun; 466-469 uncu maddelerinde, yedek akçelere ilişkin hükümlere yer verilmiş olup şirketlerin mecburi veya ihtiyari olarak ayırabileceği yedeklerin neler olduğu, bu yedeklerin şirketin kârından ayrılması gerektiği açıkça belirlenmiş olup Türk Ticaret Kanununda zarar telafisi fonu ile ilgili bir düzenleme bulunmadığı gibi bu ad altında yurt dışından gelen paraların yedek akçe olarak kabul edileceğine dair bir hüküm de bulunmamaktadır.

Aynı Kanununun; 385-390 ıncı maddelerinde esas mukavelenin değiştirilmesine ilişkin hükümler, 391-395 inci maddelerinde esas sermayenin artırılmasına ilişkin hükümler ve 396-398 inci maddelerinde de esas



TÜRMOB

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

sermayenin azaltılmasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Dolayısıyla esas sermayenin artırım ve azaltım işlemlerinin bu hükümlere göre yapılacağı açıktır.

Bu çerçevede, sermaye tamamlama fonu adı altında ödenen tutarlar, kurucu ortağı olduğunuz iştirakiniz tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında sermayeye ilave edilmediğinden, söz konusu tutarların iştiraklerin maliyet bedeline eklenmesi de mümkün değildir. Sermaye tamamlama fonunun ödendiği iştirakin ise söz konusu tutarların sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü bulunmaması nedeniyle, bu tutarları kurum kazancına dâhil etmesi gerekmektedir.

.....”

ii-19.07.2019/14018 sayılı özelge:

“Şirketinizin Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında ve Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS)/(TFRS) çerçevesinde zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olduğu,

- TFRS kapsamındaki cari dönem finansal tablolara göre, geçmiş yıl ve cari dönem zararlarından ötürü özkaynak toplamının negatif olması nedeniyle sermayenin 2/3 oranında yitirildiği, diğer bir ifadeyle karşılıksız kaldığı,

- Bununla birlikte, VUK ve TDHP kapsamında tutulan yasal defter kayıtlarına göre hazırlanan finansal tablolarda ise, TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolarda yer alan tutarlarda zarar bulunmadığı,

- TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolara göre karşılıksız kalan sermayenin, şirket ortağınca geçmiş yıl zararlarının kapatılması suretiyle karşılanmasına karar verildiği,

- Bununla birlikte şirketin VUK ve TDHP kapsamında tutulan yasal defter ve kayıtlarında ilgili tutarda zarar bulunmaması nedeniyle transfer edilecek fon tutarının sermaye yedekleri hesabında muhasebeleştirileceği, ancak TMS/TFRS'ye göre düzenlenecek finansal tablolarda ise bu tutar tamamen geçmiş yıl zararlarının kapatılmasında kullanılacağından sermaye yedekleri arasında yer almayacağı

belirtilmiş olup, geçmiş yıl zararlarını kapatmak amacıyla ortağınız tarafından gönderilecek tutarın kurumlar vergisine tabi olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun "Defter tutma yükümlülüğü" başlıklı 64 üncü maddesinin (5) numaralı bendinde, "Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez." hükmüne yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 171 inci maddesinde, "Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek."

- 175 inci maddesinde, "Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usulu ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.



TÜRMOB

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

Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur..."

hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak;

- a) Muhasebenin Temel Kavramları,
- b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- c) Mali Tablolar İlkeleri,
- d) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
- e) Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi

konularında, 26.12.1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde düzenlemeler yapılmıştır. Diğer taraftan gerek mezkur düzenlemelerde gerekse de ilgili bulunan diğer yasal düzenlemeler ile bir kısım mükellefler için Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yerine ilgili mevzuatında öngörülen şekilde muhasebe tutulabileceği öngörülmüştür.

Bahse konu Genel Tebliğin "V. Yapılan Düzenlemenin Vergi Mevzuatı ile İlişkisi ve Yaptırımı" bölümünde de, "...Belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması zorunlu defterlerin ve kayıtların hakkında özel düzenleme bulunmayan mükelleflerce Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğine uygun olarak muhasebeleştirilmesi zorunlu olup, bu kapsamda TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolara göre karşılıksız kalan sermayenin, Türk Ticaret Kanununun (376/2) maddesi çerçevesinde şirketiniz ortağınca geçmiş yıl zararlarının kapatılması suretiyle karşılanması için transfer edilecek fon tutarının da yukarıda yer verilen mevzuat dahilinde kayıtlara intikal ettirilmesi icap etmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır. Kurum kazancının tespitinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde sayılan giderlerin indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesiyle, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların beyannamesinde yer alan zararların kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 376 ncı maddesinin ikinci fıkrasında, "Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer." hükmü yer almaktadır.

Bu maddenin gerekçesinde ise;

"...İkinci fıkra: Son yıllık bilançodan, zararlar sebebiyle sermaye ile kanunî yedek akçeler toplamının üçte ikisinin karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, yönetim kurulunun çağrısı üzerine genel kurul iki karardan birini



TÜRMOB

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

alabilir, (1) sermayenin üçte biri ile yetinme, yani sermayenin azaltılıp zararın bünye dışına atılması; (2) tamamlama. Bu iki karardan birini almamışsa anonim şirket sona erer. Tasarının genel kurulu bu seçenekler arasında tercih yapmaya zorlamasının sebebi, şirketin durumunu bir an önce açıklığa kavuşturmak düşüncesidir. Tamamlama ile, azaltılan sermaye kadar veya ondan fazla sermaye artırımı yapılması veya bilanço açıklarının pay sahiplerinin tümünce (Tasarı m. 421 (1), b.1) veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılması ya da bazı alacaklıların alacaklarını silmesi kastedilmektedir. Tamamlamada oybirliği sağlanırsa her pay sahibi bilanço açığını kapatacak parayı vermekle yükümlüdür. Bu yoldaki bir genel kurul kararı Tasarının 421 inci maddesinin ikinci fıkrasının birinci bendi anlamında bir belirli olaya özgü ek yüküm ihdas etmiş demektir. Bu ek yüküm ne sermaye konulması ne de borç verilmesi olmayıp karşılıksızdır. Oybirliği sağlanmamışsa bazı pay sahiplerinin kendi istekleriyle tamamlama yapmalarına engel yoktur. "Sermaye", "kanunî yedek akçe" ve "son yıllık bilanço" kavramlarının anlamı birinci fıkranın gerekçesinde açıklanmıştır..."

açıklaması yer almıştır.

Aynı Kanununun 519-523 üncü maddelerinde yedek akçelere ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, şirketlerin kanunen veya isteğe bağlı olarak ayırabileceği yedeklerin neler olduğu ve bu yedeklerin şirketin karından ayrılması gerektiği açıkça belirlenmiş olup, Türk Ticaret Kanununda sermayenin tamamlanmasına ilişkin tutarların yedek akçe olarak kabul edileceğine dair bir hüküm de bulunmamaktadır.

Buna göre, şirketinizin geçmiş yıl zararlarını kapatmak amacıyla ortağınız tarafından şirketinize aktarılacak tutarın; sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü de bulunmaması nedeniyle, kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir."

Bu bilgiler ışığında; 6102 sayılı TTK'nın 376'ncı maddesi kapsamında teknik iflas hali olmakla birlikte, söz konusu fon tutarının GVK'nın 38'nci madde düzenlemesi, ile TTK'nın 376'ncü Maddesinin Uygulanmasına Dair Tebliğ'in 9'uncü maddesi ve GİB tarafından verilen 01.06.2021/01-11 ve 19.07.2019/14018 sayılı özelgeler ışığında doğrudan 2018 hesap dönemi kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Konunun, yalnızca VUK'un 324'üncü maddesi kapsamında vazgeçilen alacak şartları perspektifinde ya da Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı boyutuyla tartışılması halinde, yapılan değerlendirmenin iç tutarlığı dikkate alınarak (2) puan verilecektir.

YANIT 3

i-Temel Açıklama: 7143 sayılı "VERGİ VE DİĞER BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASI İLE BAZI KANUNLARDA DEĞİŞİKLİK YAPILMASINA İLİŞKİN KANUN"un 10/13'ncü maddesi uyarınca;

"Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar ve tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların yurt dışında elde ettikleri bazı kazançları hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır.

a) Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını, bu fıkradaki hükümler çerçevesinde, 30/11/2018 tarihine kadar Türkiye'deki banka veya aracı kuruma bildiren gerçek ve tüzel kişiler, söz konusu varlıkları serbestçe tasarruf edebilirler.

b) Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak %2 oranında hesapladıkları vergiyi, 31/12/2018 tarihine kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bir beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan eder ve aynı sürede öderler.

c) (a) bendi kapsamına giren varlıklar, yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve bu fıkranın yürürlük tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 30/11/2018 tarihine kadar kapatılmasında kullanılabilir. Bu takdirde, defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, borcun ödenmesinde kullanılan varlıklar için Türkiye'ye getirilme şartı aranmaksızın bu fıkra hükümlerinden yararlanılır.

ç) Bu fıkranın yürürlük tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan sermaye avanslarının, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının bu fıkranın yürürlüğe



TÜRMOB

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

girmesinden önce Türkiye'ye getirilmek suretiyle karşılanmış olması hâlinde, söz konusu avansların defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla bu fıkra hükümlerinden yararlanır.

d) 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükellefler, bu fıkra kapsamında Türkiye'ye getirilen varlıklarını, dönem kazancının tespitinde dikkate almaksızın işletmelerine dâhil edebilecekleri gibi aynı varlıkları vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate almaksızın işletmelerinden çekebilirler.

e) Gelir veya Kurumlar Vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, 30/11/2018 tarihine kadar vergi dairelerine beyan edilir. Beyan edilen sözkonusu varlıklar, 30/11/2018 tarihine kadar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın kanuni defterlere kaydedilebilir. Bu takdirde, sözkonusu varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilir. Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %2 oranında vergi tarh edilir ve bu vergi, 31/12/2018 tarihine kadar ödenir.

f) Bu fıkra kapsamında ödenen vergi, hiçbir suretle gider yazılamaz ve başka bir vergiden mahsup edilemez, Türkiye'ye getirilen veya kanuni defterlere kaydedilen varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak kabul edilmez.

g) 31/7/2018 tarihine kadar; (a) bendi kapsamında bildirilerek Türkiye'ye getirilen veya (c) ya da (ç) bentleri kapsamında işleme tabi tutulan varlıklar ile (e) bendi kapsamında beyan edilerek kanuni defterlere kaydedilen varlıklara ilişkin olarak, (b) veya (e) bendi uyarınca vergi tarh edilmez.

ğ) (a) ve (e) bentleri kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Bu hükümden faydalanılabilmesi için bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin tarh edilen verginin vadesinde ödenmesi ve (a) bendi uyarınca bildirilen varlıkların, bildirim yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi şarttır.

h) 1) Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların;

(aa) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları,

(bb) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları,

(cc) Yurt dışında bulunan iş yeri ve daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri ticari kazançları,

31/10/2018 tarihine kadar elde edilenler de dahil olmak üzere, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren 31/12/2018 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır."

Uygulamaya dair ayrıntılara 3 seri numaralı Genel Tebliğ'de yer verilmiştir. Tebliğin, "**Bildirilen veya beyan edilen varlıkların kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilmesi**" başlıklı 10'uncu maddesine göre;

(1) Bildirilen veya beyan edilen varlıklar, Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, kanuni defterlere kaydedilebilecektir.

(2) Yurt dışında bulunan varlıkların; şirket adına beyan edilmesi durumunda ilgili şirket, şahıslar adına beyan edilmesi halinde bu şahısların kendileri, 7143 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin onüçüncü fıkrasının sağladığı imkanlardan yararlanabileceğinden, şirket adına bildirim konu edilen varlıklar, şirketin kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilebilecektir.

(3) Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, Türkiye'ye getirilen varlıklar ile gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince kanuni defterlere kaydedilen varlıklar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerine dahil edilebileceği gibi, aynı varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerinden çekilebilecektir.

(4) Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetleri için pasifte özel fon hesabı açacaklardır. Söz konusu hesap serbestçe tasarrufa konu edilebilecek, sermayeye eklenebileceği gibi ortaklara da dağıtılabilir. Fon hesabında tutulan bu tutarlar, işletmenin tasfiye edilmesi halinde vergilendirilmeyeceği gibi 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 18, 19 ve 20 nci maddeleri uyarınca gerçekleşecek birleşme, devir ve bölünme hallerinde de vergilendirilmeyecektir. Ayrıca söz konusu varlıklara ilişkin tutarların, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ortaklara dağıtılması halinde kar



TÜRMOB

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

dağıtımına bağlı stopaj yapılmayacak, gerçek kişi ortaklar ile kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklar tarafından elde edilen bu tutarlar da vergilendirilmeyecektir.

(5) Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterebileceklerdir.

(6) Bildirilen veya beyan edilen varlıklar, Vergi Usul Kanunu uyarınca defter tutan mükelleflerce, banka veya aracı kurumlara bildirildiği ya da vergi dairelerine beyan edildiği tarih itibarıyla, bu Tebliğin 9 uncu maddesinde yer alan esaslar çerçevesinde belirlenen Türk Lirası karşılığı bedelleriyle, kanuni defterlere kaydedilebilecek ve söz konusu varlıkların elden çıkarılması halinde satış kazancının tespitinde bu bedel dikkate alınacaktır.

Bu bağlamda;

- 1- 7143 sayılı Kanun kapsamındaki, yurt dışı varlıkların Türkiye'ye getirilmesine dair, beyan, kayıt (özel fon hesabına alınma) bildirim ve vergilendirme işlemiyle eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır. Varlıkların yurda getirilmesi ve tevsiki işlemleri doğru biçimde gerçekleştirilmiştir.
- 2- Bu beyan üzerine tahakkuk ettirilen ve ödenen 100.000TL vergi, kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmaz.
- 3- Beyana konu varlıklar, işletme kaynakları arasında yer alabileceği gibi, işletmeden çekilebilir, serbestçe dağıtılabilir.
- 4- Dağıtılabilir azami tutar, 01.10.2018 tarihli tutar, yani 5.000.000 TL olmalıdır.
- 5- 2.000.000TL'nin işletmeden çekilmesi aşamasında, vergi kanunları kapsamında, (kar dağıtımı, fon çıkışı, sermaye azaltılması ve benzeri gerekçelerle) herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır.
- 6- Dağıtım aşamasında değerlendirilmeyeceği, bu aşamada oluşan 40.000 TL kambiyo zararı, dönem kazancının saptanmasında gider olarak dikkate alınmayacaktır.
- 7- 2.040.000 TL'nin tamamı, fon tutarı olarak işletme hesaplarına alınan 5.000.000 TL toplamı içerisinde yer aldığından, işletmeden çekilen tutar olarak kabul edilebilecek ve 40.000 TL üzerinden herhangi bir vergileme yapılmayacak, söz konusu tutar ortaklara verilen bir finansman hizmeti olarak kabul edilmeyecektir.
- 8- Ortaklarca Türkiye'ye getirilen yabancı para cinsinden varlıkların, işlem tarihi itibarıyla işletme hesaplarında yabancı para olarak bulunmakta oldukları anlaşıldığından 400.000 USD karşılığı TL'nin işletmeden çekilme dahil olmak üzere işlem tarihi/değerleme günü itibarıyla yapılacak değerlendirme sonucu oluşan kambiyo karının dönem kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

YANIT 4

i-Temel Açıklama: Kurumlar Vergisi Kanununun 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 kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 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.

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.

7061 sayılı Kanunun 89 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendiyle 5520 sayılı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (f) bendinde yapılan değişiklikle finansal kiralama veya finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık



TÜRMOB

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

finansal kiralama ya da finansman şirketlerine devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı istisna kapsamına alınmıştır.

Buna göre, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 1/1/2018 tarihinden itibaren taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının bent kapsamında finansal kiralama ve finansman şirketlerine devrinden doğan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamına kurumlar vergisi istisnası uygulanacaktır. Finansal kiralama işlemlerinde, finansal kiralama konusu anılan varlıkların finansal kiralama şirketince 6361 sayılı Kanunun 33 üncü maddesi hükümleri çerçevesinde üçüncü kişilere satışı veya kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla finansal kiralama konusu anılan varlıklara ilişkin her türlü tasarruf hakkının kiralayana devri dolayısıyla kiracı nezdinde doğan kazançlar istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinin “**5.7.1. Bankalara finansal 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.

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.

Öte yandan, istisnadan yararlanabilecek kazanç, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, bankalara (belirtilen diğer finansal kurumlara) 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 işleminden 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. Maddede yer alan "iştirak hisseleri" deyimini, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. Bunlar;

- Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- Kooperatiflere ait ortaklık payları olarak sayılmıştır.

1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinin “**5.6.2.4.1. Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temliki, trampası ve kamulaştırılması**” başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.



TÜRMOB

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

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Düzenleme uyarınca, satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi gerektiğinden ve kamulaştırma işlemleri ile ilgili özel bir belirleme yapılmadığından, kamulaştırma işlemlerinde satış bedeline ilişkin uyuşmazlıkların maddede yer alan iki yıllık tahsil süresi içinde sonuçlandırılarak, varsa ek olarak alınan bedelin %75'inin 5/12/2017 tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarında ise %50'sinin de (geç ödeme dolayısıyla alınan faiz ve benzeri unsurlar hariç) bu süre içinde fon hesabına aktarılması şartıyla, uyuşmazlığın son bulunduğu dönemde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

İstisna uygulamasında, her şeyden önce satış bedelinin nakit olarak tahsil edilmesi gerekmektedir. Nakit olarak tahsil edilmese de her an nakde dönüştürülmesi kolay altın, Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB'de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonolar ile de tahsil edilebilmesi mümkündür. Ancak, bu kıymetlerin en geç iki yıllık tahsil süresinin sonuna kadar nakde dönüştürülmesi gerekir.

KVK'nın 5/1-e ve f düzenlemeleri ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilmiş ve özelge havuzunda yer alan aynı içerikli ve sonuca bağlanmış çok sayıda özelge de bulunmakta ve Genel Tebliğ düzenlemesini uygulama üzerinden güçlendirmektedir.

Vergi Usul Kanununa, 16/5/2018 tarihli ve 7144 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 5 inci maddesi ile eklenen geçici 31 inci maddesinde, bilanço esasına göre defter tutan tam mükellef gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin aktiflerinde yer alan taşınmazlarının değerlerinin Yİ-ÜFE değerindeki artış oranı dikkate alınmak suretiyle yeniden hesaplanması uygulamasına ilişkin düzenlemeye yer verilmiş, usul ve esaslar ise 500 seri numaralı VUK Genel Tebliğinde belirlenmiştir. Buna göre;

Tam mükellefiyete tabi ve bilanço esasına göre defter tutan gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (finans ve bankacılık sektöründe faaliyet gösterenler, sigorta ve reasürans şirketleri, emeklilik şirketleri ve emeklilik yatırım fonları, münhasıran sürekli olarak işlenmiş altın, gümüş alım-satımı ve imali ile iştigal eden mükellefler ile bu Kanunun 215 inci maddesi uyarınca kendilerine kayıtlarını Türk para birimi dışında başka bir para birimiyle tutmalarına izin verilenler hariç) bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlarını (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar hariç) 30/9/2018 tarihine kadar aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler.

a) Yeniden değerlemede, taşınmazların ve bunlara ait amortismanların, bu Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerleri dikkate alınır. Amortisman tabi taşınmazlar için amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda yeniden değerlemeye esas alınacak tutar bu amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılarak belirlenir.

b) Taşınmazların (a) bendine göre tespit edilen değerleri ve bunlara ilişkin amortismanların yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yeniden değerlendirme sonrası değerleri bulunur. Yapılacak değerlemede esas alınacak yeniden değerlendirme oranı olarak bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesine göre enflasyon düzeltilmesine tabi tutulan;

i) En son bilançoda yer alan taşınmazlar ve bunların amortismanları için, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, söz konusu bilançonun ait olduğu tarihi takip eden aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,



TÜRMOB

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

ii) En son bilanço tarihinden sonra iktisap edilen taşınmazlar ve bunların amortismanları için, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, taşınmazın iktisap edildiği ayı izleyen aya ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

dikkate alınır. Bu bent uyarınca dikkate alınacak Yİ-ÜFE ibaresi; Türkiye İstatistik Kurumunun her ay için belirlediği 1/1/2005 tarihinden itibaren üretici fiyatları endeksi (ÜFE) değerlerini, 1/1/2014 tarihinden itibaren yurt içi üretici fiyat endeksi (Yİ-ÜFE) değerlerini ifade eder.

c) Yeniden değerlendirme neticesinde taşınmazların değerinde meydana gelecek değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabında gösterilir. Değer artışı, taşınmazların yeniden değerlendirme sonrası ve yeniden değerlendirme öncesi net bilanço aktif değerleri arasındaki farktır. Net bilanço aktif değeri, taşınmazların bilançonun aktifinde yazılı değerlerinden, pasifte yazılı amortismanların tenzili suretiyle bulunan değeri ifade eder.

Taşınmazlarını bu madde kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutan mükellefler bu kıymetlerini, yapılan yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortismanına tabi tutmaya devam ederler.

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %5 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25 inci günü akşamına kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içerisinde ödenir. Bu fıkra kapsamında ödenen vergi; gelir ve kurumlar vergisinden mahsup edilmez, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Beyanın zamanında yapılmaması ya da tahakkuk eden verginin süresinde ödenmemesi halinde bu madde hükümlerinden faydalanılamaz.

Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılması halinde, pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışları, kazancın tespitinde dikkate alınmaz.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılmasından önce bu Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, bu madde gereğince oluşan değer artışı fonu özsermayeden düşülmek suretiyle mezkûr madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

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 KDVK'den istisna olacaktır. İştirak 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 buldukları iştirak hisselerinin tesliminde istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Bu bağlamda;

1-Mükellef kurum tarafından hataen KVK'nın 5/1-e maddesi düzenlemelerinden istifade edilmekle birlikte, mükellef kurumun durumuna uygun olarak (belirlenen tüm şartları sağlamış olması nedeniyle) KVK'nın 5/1-f kapsamında istisnadan yararlanabileceği,

2-İstisnadan yararlanılacak kazanç kısmının, kazancın %50'si olarak değil, borcun tasfiyesinde kullanılan kazanç kısmı olarak $(600.000/1.000.000) \times 500.000 \text{ TL} = 300.000 \text{ TL}$ olarak belirlenebileceği,

3-İşlemden, KVK'nın 5/1-f düzenlemesi gereği, bu defa iki yıllık aktifte bulunma şartının olmaması,

4-KVK'nın 5/1-f düzenlemesinden yararlanılacağı için KVK'nın 5/1-e şartlarının aranılmasına gerek bulunmayacağı,

5-Kamulaştırma işlemine konu taşınmaz teslimini KVK'nın 5/1-e düzenlemesi kapsamında olduğu,

6-05.12.2017 tarihinden sonra gerçekleştirilen söz konusu işlemde dolayı $(190.000 \times \%50) = 95.000 \text{ TL}$ kazancın vergiden bağışık kısım olarak tespit edileceği,



TÜRMOB

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

7-2018 hesap dönemi içerisinde henüz tahsilat yapılmamış olmasının, tahsilatın 2 yıllık süre içerisinde yapılabileceğine dair düzenleme gereği, tahsilatın 2018 yılı içerisinde yapılmamış olmasının 2018 hesap dönemindeki istisna uygulamasını etkilemeyeceği,

8-Kooperatiflere ait ortaklık payı satışında KVK'nın 5/1-e düzenlemesinden yararlanabileceği,

9- Kooperatif ortaklık payının satışı nedeniyle yararlanan vergisel bağışıklığa dair, soruda yer verilen oran ve tutarların doğru olduğu ve %75 olarak yararlanan bağışıklığa dair vergisel olarak eleştirilecek bir husus bulunmadığı,

10- VUK'un Geçici 31.'inci maddesi düzenlemesi kapsamında yapılan işlemin, gerek oran, tutar ve hesaplama, gerek söz konusu madde düzenlemesinin içeriği, gerekse yukarıda yer verilen 500 seri numaralı VUK Genel Tebliğ düzenlemelerine uygun olduğu,

11- İşleme konu yeniden değerlendirilmiş taşınmaz maliyetinin 1.200.000 TL olarak hesaplanacağı,

12-30.09.2018'e dek yapılan değerlendirmelerde oluşan 1.000.000TL vergilendirilmiş fon tutarının, 500 seri numaralı VUK Genel Tebliğ açıklama ve verilen örneklere uygun olarak kazancın hesaplanmasına dahil edilmeyeceği, işletmeden çekilmeyeceği,

13-Taşınmaz satışına dair işlemlerin KDVK'nın 17/4-r düzenlemesine uygun bulunduğu belirtilmelidir.

YANIT 5

i-Temel Açıklama:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 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 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 3/2/2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20, 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 - Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 30.09.1988 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, Hollanda'da mukim şirketin, mükellef kuruma verdiği hizmetler karşılığında elde ettiği kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, Anlaşmanın "Ticari Kazanç" başlıklı 7 nci maddesi kapsamında



TÜRMOB

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

ele alınacaktır.

Söz konusu Anlaşmanın 7'nci maddesinin birinci fıkrası uyarınca Hollanda mukimi şirketin Türkiye'de, Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında bir iş yerine sahip olmaksızın elde edeceği gelirleri vergileme hakkı Hollanda'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, Hollanda'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. Hollanda 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-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması uyarınca Türkiye'de vergiye tabi tutulmaması gereken bir gelir elde edildiye, Hollanda 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 Hollanda mukiminin Hollanda'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin Hollanda yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya Hollanda'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.

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 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 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 gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde %20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda 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



TÜRMÖB

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

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- ... mukimi firmanın Türkiye'ye gelmeksizin icra edeceği geliştirme ve danışmanlık faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnızca Hollanda'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-... 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.

Soru kapsamındaki işlemlerin bir bütün olarak değerlendirilebilmesi açısından, GİB tarafından verilen aşağıya da alınan bir kısım özelgelerin içerikleri kullanılacaktır.

GİB tarafından verilen 18.02.2015 tarih ve 38418978-125[30-14/15]-185 sayılı özelgede yapılan açıklama ve değerlendirme şöyledir:

“ - Enstitünüzün Hollanda mukimi bir firma ile “... Görüntüleme Sistemi”nin geliştirilmesine yönelik, tasarım dokümantasyon, montaj, test, işletmeye alma, eğitim, danışmanlık hizmetlerinin tümü olarak hizmet sözleşmesi imzaladığı,

- Söz konusu iş için personelinizin Hollanda'ya giderek firmanın adresinde çalışmalarını sürdüreceği

belirtilmiş olup, yurt dışından alınan söz konusu hizmetler karşılığında anılan firmaya yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin;

İkinci fıkrasında 1 inci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği,

- Üçüncü fıkrasında, dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu; aynı fıkranın (c) bendinde, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği

hükümleri yer almıştır.



TÜRMÖB

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

Aynı Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların bu maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde, serbest meslek kazançlarından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında ise %20 olarak belirlenmiştir.

01/01/1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olan “Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması”nın “Serbest Meslek Faaliyetleri” başlıklı 14’üncü maddesinde ise;

“...2. Devletlerden birinin bir teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler Türkiye’de icra edilirse ve eğer:

(a) Teşebbüs, bu faaliyetleri icra etmek üzere bu diğer Devlette bir işyerine sahip olursa; veya

(b) Faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşarsa,

söz konusu gelir, aynı zamanda bu diğer Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen gelir ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da Türkiye Cumhuriyeti, söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alabilir. Bununla beraber, söz konusu geliri elde eden, böyle bir vergiye tabi tutulduktan sonra, söz konusu gelir dolayısıyla bu Anlaşmanın 7 nci Maddesi hükümlerine göre net esasında vergilendirilmeyi, bir diğer deyişle söz konusu gelir sanki Türkiye’de bulunan bir işyerine atfedilebilmiş gibi vergilendirilmeyi tercih edebilir.”açıklamaları yer almaktadır.

Özelge talep formunuz ekinde yer alan, Enstitünüz ile Hollanda firması arasında imzalanan sözleşmenin;

- 5. maddesinde sözleşmenin konusunun, teknik şartnamede özelliği, iş planı, teknik detayları ve şartları belirlenen “... Görüntüleme Sisteminin geliştirilmesine yönelik, tasarım dokümantasyon, montaj, test, işletmeye alma, eğitim, danışmanlık hizmetlerinin tümünü kapsadığı,

- 10. maddesinde sözleşmenin süresinin, işe başlama tarihinden itibaren 42 ay olduğu,

- 11. maddesinde, işin yüklenicinin (Hollanda firmasının) adresi ve ...’da yürütüleceğinin belirlendiği anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; Hollanda mukimi firmanın Enstitünüze sunduğu, tasarım dokümantasyon, montaj, test, işletmeye alma, eğitim ve danışmanlık hizmetleri karşılığında elde ettiği kazanç serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, Anlaşmanın “Serbest Meslek Faaliyetleri”ni düzenleyen 14 üncü maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın 14 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, Hollanda mukimi şirketin anılan faaliyeti Türkiye’ye gelmeksizin Hollanda’da icra etmesi halinde, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız Hollanda’ya aittir. Bu durumda, aldığınız serbest meslek hizmeti nedeniyle anılan firmaya yapacağınız ödemelerden kurumlar vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

Ancak, bu faaliyetler Türkiye’de bir işyeri vasıtasıyla veya Türkiye’de 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse, Türkiye’nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

Hollanda mukimi şirketin Türkiye’de icra edeceği serbest meslek faaliyeti, bu şirketin personelleri vasıtasıyla Türkiye’de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetin Türkiye’de icra edilmesi durumunda, serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye’de 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden, söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

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)

Hollanda mukimi şirketin Türkiye’de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günü aşmış olduğunun tespitinde 14 üncü maddeyle birlikte Anlaşmaya ek Protokol’ün 14 üncü maddeye ilişkin XII nci maddesi hükümlerinin birlikte dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre, teşebbüsün Türkiye’de birbiriyle bağlantılı faaliyetlerinin bulunması halinde 183 günün hesabında bu faaliyetlerin tamamı, Türkiye’de ifa edilen faaliyetlerin birbiriyle bağlantılı olmaması halinde ise sürenin her bir faaliyet için ayrı ayrı hesaplanması gerekmektedir. Faaliyetin Türkiye’ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla gerçekleştirilmesi halinde ise her bir personelin Türkiye’de kaldıkları sürelerin toplamı dikkate alınacaktır.

Hollanda mukimlerinin Türkiye’de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili Anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için Hollanda yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.”

GİB tarafından verilen 21.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01-2010-1060-KV-94 sayılı özalgede soru kapsamındaki işlemler bir bütün olarak aşağıdaki biçimde değerlendirilmiştir.

İlgi Özelge Talep Formu ile Başkanlığımız ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi numarasında plastik boru ve ek parça üretimi ile satış ve pazarlama işinden dolayı kayıtlı mükellef olduğunuzu; şirketinizin faaliyetleri kapsamında yurt dışı ilişkili firması olan ... şirketinden yönetim, finans, pazarlama, satın alma, insan kaynakları, bilgi teknolojileri, stratejik planlama ve iş birimleri yönetimi ile grubun teknoloji ve inovasyon merkezlerinden ayrıca bir lisans sözleşmesi kapsamında royalti hizmetleri satın aldığınızı; bahsi geçen faaliyetiniz kapsamında yurt dışından satın aldığınız hizmetlerin temininin tamamen yurt dışından sağlandığını belirterek, serbest meslek faaliyeti niteliğindeki bu hizmetler karşılığında dar mükellef kuruma ödediğiniz faturalar üzerinden kurumlar vergisi stopajı yapıp yapmayacağınızı, hususunda görüş talep etmektesiniz.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 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, (e) bendinde de Türkiye’de elde edilen diğer kazanç ve iratların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği, hükmüne yer verilmiştir.

Aynı 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, ikinci fıkrasında ise 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 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 kazançlardan %5, diğer serbest meslek kazançlarından % 20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden de %20 olarak belirlenmiştir. Birinci fıkrasında; dar mükellefiyete tabi kurumların maddede belirtilen kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslarda dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı, maddenin alt bentlerinde ise hangi gelir unsurlarının tevkifata tabi oldukları sayılmıştır.

Diğer taraftan, 01/01/1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığını Engel Olma Anlaşması"nın 12 nci maddesinde gayrimaddi hak bedellerinin, 14 üncü maddesinde de serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yer almakta olup,

Bu düzenlemeler çerçevesinde,



TÜRMOB

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

- Şirketiniz tarafından Hollanda mukimi şirketine yapılan lisans ödemeleri Anlaşmanın 12 nci maddesi kapsamında değerlendirilecek ve söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinin gayrisafı tutarı üzerinden Anlaşmanın 12 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

- Hollanda mukimi şirketinin, şirketinize sunduğu yönetim, finans, pazarlama, insan kaynakları, satın alma (mal temin edilmesi durumu hariç olmak üzere) stratejik planlama ve iş birimleri yönetimi gibi hizmetler karşılığında elde ettiği kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" ni düzenleyen 14 üncü maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde değerlendirilecektir.

- Hollanda mukimi şirketinden aldığınız bilgi teknolojileri hizmetleri ise sağlanan hizmetin niteliğine göre gayrimaddi hak veya serbest meslek olarak değerlendirilecektir. şirketinin sunduğu hizmet Anlaşmanın 12 nci maddesinin dördüncü fıkrasında tanımlanan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi kapsamına girecek nitelikte bir hizmet ise bu hizmet karşılığı yapılacak ödemelerin gayrisafı tutarı üzerinden Anlaşmanın 12 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu hizmetler "gayrimaddi hak bedelleri" terimi kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte değilse Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" ni düzenleyen 14 üncü maddesinin ikinci fıkrası kapsamında ele alınacaktır.

Anlaşmanın 14 üncü maddesinin ikinci fıkrasına göre, Hollanda mukimi şirketinin Türkiye'ye gelmeksizin Hollanda'da icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız Hollanda'ya aittir. Eğer bu faaliyetler Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla icra edilirse veya Türkiye'de 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

Hollanda mukimi şirketin Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti, bu şirketin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

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.

Hollanda mukimi şirketin Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günü aşmış aşmadığının tespitinde; Türkiye'de birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa bu faaliyetlerin tamamı ve hizmetin Türkiye'ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye'de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır.

Hollanda mukimlerinin Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili Anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için Hollanda yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren 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,

- İkinci fıkrasında, ilişkili kişi tanımının, 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,



TÜRMÖB

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

- Üçüncü fıkrasında, emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, **aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını** ifade ettiği,

- Dördüncü fıkrasında da, kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, bu fıkrafta belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceği

hükme bağlanmıştır.

Anılan madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usullerin düzenlendiği 27/11/2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, bu düzenlemenin amacının ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasının engellenmesi olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğin "11- Grup İçi Hizmetler" bölümünde grup içi hizmetlerin ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade ettiği belirtilmiştir.

Anılan Tebliğe göre, ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten aldığı hizmetin "grup içi hizmet" olarak kabul edilmesi için,

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmet alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacının olup olmadığı,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının,

belirlenmesi gerekmektedir.

Grup içi hizmet bedellerinin hem hizmet alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi ve söz konusu hizmet bedelinin uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi gereği, grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, söz konusu hizmetin, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmet alması ya da bir hizmetin grup üyesine, **sadece grup üyesi olması nedeniyle** verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, adı geçen şirketin yurt dışındaki ilişkili kişiden aldığı yönetim, finans, pazarlama, satın alma, insan kaynakları, bilgi teknolojileri, stratejik planlama ve iş birimleri yönetimi ve benzeri hizmetlere ihtiyacının olması ve hizmetlerin fiilen sağlanmış olması şartıyla, söz konusu hizmetlere ilişkin olarak fatura edilen bedeller ile kullanılan dağıtım anahtarlarının emsallere uygun olması gerekmektedir. Aksi takdirde yurtdışı ilişkili firmaya yapılan ödemelerle ilgili olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilecektir.

Diğer taraftan, gayri maddi haklara ilişkin olarak lisans sözleşmesi kapsamında hesaplanan royalti bedellerinin de emsallere uygun olması gerektiği tabiidir.”

GİB tarafından verilen 16.01.2013 tarih ve 64597866-125[30-2013]-3 sayılı özelgede de işlemle ilgili olarak aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin çocuk bezi, hijyenik ped, hasta bezi üretimi, satışı ve pazarlaması konularında faaliyet gösterdiği, kanuni ve iş merkezi Belçika'da ve İspanya'da bulunan ve sadece grup şirketlerine hizmet vermek üzere kurulmuş olan iki ayrı grup şirketi ile yapacağınız sözleşmeler dahilinde tedarik zinciri yönetimi, insan kaynakları-çalışan ilişkileri, hukuki konular, kurumsal strateji, araştırma ve geliştirme, lojistik, finans hizmetleri, bilgi teknolojisi, satınalma, satış ve pazarlama, risk yönetimi/sigorta ve güvenlik yönetimi konularında hizmet almayı planladığınızı belirtilerek, yurt dışında mukim grup şirketlerine yapacağınız ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.



TÜRMOB

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

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 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, (e) bendinde de Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Aynı 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, ikinci fıkrasında ise 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 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 kazançlardan %5, diğer serbest meslek kazançlarından %20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden de %20 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, "Türkiye Cumhuriyeti ile Belçika Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" 1.1.1992 tarihinden itibaren ve "Türkiye Cumhuriyeti ile İspanya Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alman Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" ise 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu anlaşmaların 12 nci maddelerinde gayrimaddi hak bedellerinin, 14 üncü maddelerinde de serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Bu çerçevede,

Belçika ve İspanya'da mukim grup şirketlerinin şirketinize sunduğu tedarik zinciri yönetimi, insan kaynakları-çalışan ilişkileri, hukuki konular, kurumsal strateji, araştırma ve geliştirme, lojistik, finans hizmetleri, satın alma (mal temin edilmesi durumu hariç olmak üzere), satış ve pazarlama, risk yönetimi/sigorta ve güvenlik yönetimi gibi hizmetler karşılığında elde ettiği kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, anlaşmaların birer örneği ekli "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddelerinin ikinci fıkrası çerçevesinde değerlendirilecektir.

Belçika ve İspanya'da mukim grup şirketlerinden aldığınız bilgi teknolojileri hizmetleri ise anılan hizmetlerin, genel bir hizmet sunumundan ziyade fikri veya sınai mülkiyet konusunu oluşturması durumunda, ilgili anlaşmaların gayrimaddi hak bedellerini düzenleyen 12 nci maddeleri kapsamında, söz konusu hizmetlerin gayrimaddi hak bedeli niteliğine haiz olmayıp genel bir hizmet sunumu olması halinde ise yine anlaşmaların "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddelerinin ikinci fıkraları kapsamında ele alınacaktır.

Anılan Anlaşmaların 12 nci maddelerinin 1 inci fıkraları kapsamında Türkiye'de doğup Belçika ve İspanya'da mukim şirketlere yapılacak gayrimaddi hak bedelleri sırasıyla Belçika ve İspanya'da vergilendirilebilecek olup, Anlaşmaların 12 nci maddelerinin ikinci fıkralarına göre, Belçika ve İspanya'da mukim şirketlerin gayrimaddi hak bedellerinin gerçek lehdarı olması koşuluyla, Türkiye'nin de söz konusu gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarlarının %10'unu aşmamak üzere vergi alma hakkı bulunmaktadır. Buna göre Belçika ve İspanya'da mukim şirketlere yapılacak gayrimaddi hak bedeli ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden Türkiye'de %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Anlaşmaların 14 üncü maddelerinin ikinci fıkralarına göre, grup şirketlerinizden temin edilecek serbest meslek hizmetlerinin, Türkiye'ye gelmesizin icra edilmesi durumunda, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilecek gelirleri vergileme hakkı yalnız ilgili ülkeye (Belçika veya İspanya) ait olacaktır. Eğer bu faaliyetler Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla icra edilirse veya Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı doğacaktır.

Yurt dışında mukim grup şirketlerinin Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti, bu şirketlerin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla



TÜRMOB

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

Türkiye'de 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

Yurt dışında mukim grup şirketlerinin Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günü aşmış olmadığı tespitinde; Türkiye'de birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa bu faaliyetlerin tamamı ve hizmetin Türkiye'ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye'de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır.

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.

Bununla birlikte, söz konusu hizmetler için ilgili ülkelere gönderilecek personellerin elde ettikleri ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunun ise birer örnekleri ekli olan ilgili Anlaşmaların 15 inci maddeleri kapsamında değerlendirilmeleri gerekmektedir.

Grup şirketlerinin ve personellerinin Türkiye'ye gelmesinin ilgili ülkelere verecekleri hizmetler karşılığında elde edecekleri ücretleri vergileme hakkı yalnızca ilgili ülkelere aittir. Hizmetlerin Türkiye'de icra edilmesi durumunda ise Türkiye'nin de bu ücretleri vergileme hakkı bulunmaktadır. Ancak hizmetlerin Türkiye'de icra edilmekle birlikte ilgili anlaşmaların 15 inci maddelerinin 2 nci fıkralarının (a), (b) ve (c) bentlerinde yazılı koşulların birlikte gerçekleşmesi durumunda söz konusu ücretleri vergileme hakkı yine yalnızca ilgili ülkelere ait olacak; bu koşullardan birinin ihlal edilmesi halinde ise Türkiye'nin de vergileme hakkı doğacaktır.

Anlaşmanın Türkiye'ye vergi alma hakkı tanıdığı durumlarda vergileme iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır. Türkiye'de 12, 14 ve 15 inci maddeler kapsamında ödenecek muhtemel vergiler; Türkiye-Belçika ÇVÖ Anlaşmasının 23 üncü maddesi çerçevesinde Belçika'da ve Türkiye-İspanya ÇVÖ Anlaşmasının 22 inci maddesi çerçevesinde İspanya'da mahsup edilmek suretiyle çifte vergilendirme giderilebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için söz konusu yurtdışında mukim grup şirketlerinin ve personellerinin ilgili ülkelere tam mükellef olduklarını ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerini ilgili ülkelerin yetkili makamlarından alacakları bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlamaları ve bu belgenin aslını, Türkçe tercümesinin Noterce veya ilgili ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilmiş bir örneği ile birlikte ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren 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,

İkinci fıkrasında, ilişkili kişi tanımının, 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,

- Üçüncü fıkrasında, emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği,

Dördüncü fıkrasında da, kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, bu fıkarda belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceği

hükme bağlanmıştır.

Anılan madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usullerin düzenlendiği 27/11/2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, bu düzenlemenin amacının ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da



TÜRMÖB

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

satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasının engellenmesi olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğin "11- Grup İçi Hizmetler" bölümünde grup içi hizmetlerin ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade ettiği belirtilmiştir.

Anılan Tebliğe göre, ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten aldığı hizmetin "grup içi hizmet" olarak kabul edilmesi için,

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmet alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacının olup olmadığı,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının,

belirlenmesi gerekmektedir.

Grup içi hizmet bedellerinin hem hizmet alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi ve söz konusu hizmet bedelinin uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi gereği, grup içi hizmetin verilir verilmemesinin belirlenmesinde, söz konusu hizmetin, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmet alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, şirketinizin yurt dışındaki ilişkili şirketlerden temin edeceği hizmetlere ihtiyacının olması ve hizmetlerin fiilen sağlanmış olması şartıyla, söz konusu hizmetlere ilişkin olarak fatura edilen bedeller ile kullanılan dağıtım anahtarlarının emsallere uygun olması gerekmektedir."

GİB tarafından verilen 02.11.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.01-KVK-2012/2-226 sayılı özelgede aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.

"İlgide kayıtlı özelge talebiniz ve dilekçeniz ile, Fransa'da mukim grup firması bordrosunda kayıtlı personelin Şirketinizde yönetici olarak görev yaptığını ve Fransa mukimi grup firmasının söz konusu kişiye ödediği ücreti Şirketinize yansıttığını belirterek 2010 yılına ilişkin ücret maliyetinin kurumunuzda nasıl değerlendirileceği hususunda bilgi istenildiği anlaşılmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci bendinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci bendinde de safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ıncı maddesinde ise safi kazancın tespit edilmesi sırasında indirilecek giderler sayılmış olup bu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlardır. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."

62 nci maddesinde ise "İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişilerdir." hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci



TÜRMOB

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

maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden Kanununun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanununun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükmü yer almakta olup, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır.

Aynı maddenin dördüncü fıkrasında da, bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan mükellefler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir. Eğer Türkiye'de şube ya da temsilcileri var ise verginin ödenmesinden bunlar sorumlu olmaktadır. Yurt dışındaki firmaların Türkiye'de temsilci bulundurmadan mal veya hizmeti kendisinin satması halinde de bu kurumun dar mükellef olma özelliği değişmeyecek, verginin ödenmesinden mal veya hizmeti alan kurum sorumlu olacaktır.

Aynı Kanununun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinde; "(1) Dar mükellefiyete tabi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

...

2- Serbest meslek kazançlarından;

a) Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5 (12.01.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı B.K.K.)

b) Diğerlerinden %20 (12.01.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı B.K.K.)" oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "**22.2.3-Serbest Meslek Kazançları**" başlıklı bölümünde:

"Serbest meslek faaliyeti, esas itibarıyla gerçek kişilerce icra edilen ve Gelir Vergisi Kanununun 65 inci maddesinde tanımlanan faaliyet türüdür. Dar mükellef kurumların bu tür kazanç elde etmeleri ise istihdam ettikleri personelleri aracılığı ile olmaktadır.

Serbest meslek kazançlarının Türkiye'de elde edilmiş sayılması için serbest meslek faaliyetinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekir.

Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

Öte yandan, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılan "Türkiye'de elde edilen ücretler"e 5520 sayılı Kanunda yer verilmemiştir. Yabancı kurumların Türkiye'de ücret geliri elde etmesi, istihdam ettiği bir personeli Türkiye'de yapılacak bir iş için tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kuruma bağlı olarak Türkiye'de hizmet vermesi veya ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması suretiyle olmaktadır. Bu şekilde dar mükellef kurumların elde ettiği ücret ile serbest meslek kazancı arasında genelde bir fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye'de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olamayacağı dikkate alınarak kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla 5422 sayılı Kanunun uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanunun uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

Dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları, Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi tutulacaktır.



TÜRMOB

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

Serbest meslek kazancının Türkiye'de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Türkiye'de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri

serbest meslek kazançları bulunması halinde, dar mükellef kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye'de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti Türkiye'de değerlendirilen kurumların, yıllık beyanname vermeleri halinde, kesilen bu vergiler beyanname hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01/01/1990 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Türkiye'de 2010/Ocak - 2011/Eylül döneminde genel müdür yardımcısı olarak görev yapan Sebastien Gouriou adlı kişiye Fransa'da mukim ... Grup Şirketi tarafından ödenen ücret gelirlerinin; anılan kişinin Türkiye'de mukim olduğunun kabul edilmesi halinde, Türkiye-Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasınının 15 inci maddesinin 1 inci fıkrası; Fransa'da mukim olduğunun kabul edilmesi halinde ise 15 inci maddesinin 2 nci fıkrası hükmü çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler"i düzenleyen 15 inci maddesinin 1 ve 2 nci fıkraları;

"1. 16, 18, 19, 20 ve 21 inci madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. 1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukiminin diğer Akit Devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

- Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette bir takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa, ve
- Ödeme, bu diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa, ve
- Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa

yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir."

hükümlerini öngörmektedir.

Buna göre; söz konusu kişinin Türkiye'de mukim olması durumunda vergileme, 15 inci maddenin 1 inci fıkrası kapsamında, ödeme Fransa kaynaklı olsa dahi, Türkiye'de iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır. Anılan kişinin Fransa'da mukim olması durumunda ise, söz konusu kişiye Türkiye'de ifa edilen hizmetler karşılığında ödenen ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için yukarıda 2 nci fıkrada belirtilen ve gerçekleşmesi halinde yalnızca mukim olunan Devlete vergileme hakkı veren koşullardan en az birinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Bu üç şartın topluca gerçekleştiği durumda vergileme Fransa'da; şartlardan birinin ihlali halinde ise vergileme Türkiye'de ve yine iç mevzuat hükümleri kapsamında yapılacaktır.

Diğer taraftan, bahse konu kişinin Türkiye'de genel müdür yardımcısı olarak çalışması karşılığında Türkiye'deki firmadan Fransa'daki firmaya yapılan ödemelerin Anlaşma'nın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu maddenin 2 nci fıkrasında;

"2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

- Teşebbüs, bu faaliyetleri icra etmek üzere bu diğer Devlette bir işyerine sahip olursa; veya



TÜRMOB

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

b) Faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, toplam 183 günü aşarsa

söz konusu gelir, aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen faaliyetlere atfedilebilen gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da bu teşebbüs, söz konusu gelir dolayısıyla bu diğer Devlette bu Anlaşmanın 7 nci maddesi hükümlerine göre vergilendirilmeyi, bir diğer deyişle söz konusu gelir bu diğer Devlette bulunan bir işyerine atfedilebilmiş gibi vergilendirilmeyi tercih edebilir. Bu tercih, bu diğer Devletin söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alma hakkını etkilemeyecektir."

düzenlemesi yer almaktadır.

Buna göre, Fransa'da mukim teşebbüslerin Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyetlerinden elde edeceği kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi için bu faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesinin yanında yukarıdaki (a) ve (b) bentlerinde belirtilen koşullardan en az birisinin gerçekleşmesi gerekmektedir.

Ancak, Fransa mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Bu nedenle, faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

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.

Fransa teşebbüsünün Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşmış aşımadığının tespitinde; Türkiye'de birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa bu faaliyetlerin tamamı ve hizmetin Türkiye'ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye'de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır.

Fransa'da mukim olan gerçek veya tüzel kişilerin Anlaşma hükümlerine göre serbest meslek kazançları veya ücret gelirleri yönünden Türkiye'de vergi ödemeleri durumunda ödenen bu vergiler; Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrası çerçevesinde, Fransa'da mahsup edilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için söz konusu Fransız teşebbüsünün (ve eğer Fransa mukimi ise genel müdür yardımcısı kişinin) Fransa'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerinin Fransa yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya Fransa'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen birer örneğinin vergi sorumlularına ve ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

Bu hüküm ve açıklamalar uyarınca, şirketizde genel müdür yardımcısı olarak görev yapan kişinin elde ettiği gelirin ücret hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve ilgili aylar itibarıyla Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gelir vergisi kesintisine tabi tutulması, Fransa mukimi olan şirkete yapılan ödemelerin de serbest meslek kazancı olarak değerlendirilerek yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir."

Bu düzenlemeler çerçevesinde yapılacak değerlendirmeler şöyledir:

1-Kurumlar Vergisi /Gelir Vergisi Açısından Değerlendirme:

Kurumların iştirak ettikleri kurumlardaki "doğrudan kendilerine bağlı çalışan ve temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları temettü ve buna benzer ödemeler, KVK'nın 5/1'nci maddesi kapsamında iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirilecektir. 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinin 5.1. ayırımında bu yönde açıklamaya yer verilmiştir. Bu kişilere, mensup oldukları kurumlar tarafından yapılacak ödemeler, bu kurum bünyesinde,



TÜRMÖB

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

elde eden kişinin statüsüne göre, ücret yahut menkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.

ABC Holdings N.V.'de Genel Müdür yardımcısı olarak Hollanda'da görev yapan Mehmet DEMİR için bu şirket tarafından yapılan ücret ödemelerinin, mükellef kuruma yansıtılması işlemi, (herhangi bir dağıtım anahtarı kullanılmadığı ve adı geçen kişi tarafından verilen hizmetin ABC A.Ş. ile bağlantısı kurulmadığından, mükellef kurum tarafından ticari kazancın elde edilmesinde yapılan gider niteliğinde değerlendirilmeyecek, kanunen kabul edilmeyen gider olarak beyan edilecektir. Adı geçen tarafından yurt dışında elde edilen ücret gelirinin, gerçek kişinin durumuna göre beyan edileceği tabiidir. Mehmet DEMİR'e (gider yansıtılması yoluyla ABC A.Ş. tarafından) yapılan ödeme ise, GVK'nın 23/14 bent düzenlemesi olarak, "Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler" niteliğinde olmadığından, bu kişi tarafından elde edilen kazanç bakımından vergi bağışıklığının kapsamına da girmemektedir.

ABC Holdings NV çalışanı olmakla birlikte 01.01.2016 tarihinden itibaren ABC Mağazacılık A.Ş.'de Genel Müdür yardımcısı olarak Türkiye'de görev yapan Rob Rensenbrik'e, (yansıtma işlemi sonucu olarak) ABC Mağazacılık A.Ş. tarafından yapılan ödemeler, GVK'nın 61 ve müteakip maddeleri uyarınca Ron Rensenbrik tarafından Türkiye'de elde edilen ücret olarak değerlendirilecek ve GVK'nın 103'üncü maddesi uyarınca vergilendirilecektir. Bu kişi açısından, koşulları madde düzenlemesinde yer almakta olan GVK'nın 23/14'üncü maddesi düzenlemesi de (Mehmet DEMİR'e yapılan ödemeye koşut) geçerli olmayacaktır.

Rob Rensenbrik için faturalandırılan tutar üzerinden (hesaben ödeme tarihleri itibarıyla) %10 oranında serbest meslek kazancı tevkifatı da, ücret ödemesi üzerinden GVK'nın 94 ve 103'üncü maddeleri uyarınca yapılacak yeni vergi hesaplamalarında mahsup unsuru olarak dikkate alınacaktır.

2018 hesap döneminde ABC Goods Services N.V tarafından 31.12.2018 tarihinde düzenlenen 30.000 USD tamir bakım hizmet faturası da, fiilen bu şirketten 2018 hesap döneminde alınan herhangi bir bakım ve onarım hizmeti alınmamış bulunduğundan, 2017 hesap döneminde yurt dışında yerleşik kurumlardan aynı nitelikte alınan bakım onarım hizmeti de baz alınarak (kendi içerisinde değerlendirilmek ve ayrı ayrı dikkate alınmak koşuluyla);

i-KKEG olarak dikkate alınabilecek,

ii- Gayrimaddi hak bedeli içerisinde değerlendirilebilecek,

iii-KVK'nın 11 ve 13'üncü maddeleri kapsamında Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktımı bağlamında da ele alınabilecektir.

2-KVK Tevkifatı Açısından Değerlendirme: Gerek KVK'nın 30'uncu maddesi, gerek Türkiye-Hollanda ÇVÖA hükümleri, gerekse ÇVÖA Genel Tebliğ (4 seri numaralı Tebliğ) düzenlemeleri uyarınca, mükellef kurum tarafından 2018 hesap döneminde Hollanda'da yerleşik tüzel kişiden (ABC Goods Services NV'den) alınan "bakım-onarım" hizmeti karşılığı yapılan ödemeler, serbest meslek kazancının oluşmasına dair koşulları taşımadığından, ticari kazanç olarak değerlendirilecek ve üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacaktır.

-Mükellef kurum ile yurt dışında ilişkili kişiler arasında imzalanmış bulunan herhangi bir lisans, royalti, know-how ve benzeri içerikte sözleşme bulunmaması ve bu kapsamda ödeme yapılmamakta olması,

-(3'er aylık olmak ve yıllık 4 ayrı periyoda isabet edecek biçimde), "danışmanlık, pazarlama, hukuk, bilgi sistemi, iş yönetimi ve elektronik altyapı kontrolü hizmet bedeli olarak ABC Holdings NV'den her biri 100.000 USD bedeli içeren faturalar düzenlenmiş olması,

-Herhangi bir fiili hizmet alımına dayanılmaması ve fiilen yurtdışından alınan hizmetin mahiyet ve niteliğinin tevsik edilememesi, bedelin uluslararası dağıtım anahtarı kullanılarak belirlenmiş olması,

-Hizmet bedelinin, hesap döneminin ilk günü/01.01.2018 tarihinde ve bir önceki yılın cirosu baz alınarak belirlenmiş olması,

-Faturaların ABC Holdings NV tarafından düzenlenmiş olması, gibi veriler ve gerçeklikler, yapılan 400.000 USD tutarındaki ödemenin serbest meslek ödemesi olmayıp, royalti, lisans, know-how bağlamında yurt dışında yerleşik ilişkili kişi olan ABC Holdings NV'ye yapılan gayri maddi hak ödemesi olduğunu ortaya koymaktadır.



TÜRMOB

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

Bu açıdan her bir geçici vergi dönemleri itibariyle KVK'nın 30/2'inci maddesi düzenlemesi (Ticarî veya zirai 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 bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.) uyarınca, 01.01.2018, 01.04.2018, 01.07.2018 ve 01.10.2018 tarihleri itibariyle vergi tevkifatına konu edilecektir. Türkiye-Hollanda ÇVÖA uyarınca gayri maddi hak ödemeleri üzerinden uygulanacak vergi oranı %10 olarak belirlenmiştir.

400.000 USD baz alınarak 31.12.2018 tarihinde yapılacak örnek hesaplama göre, $(400.000 \times 5) = 2.000.000$ /%90= 2.222.222 TL brüt tutar üzerinden $2.222.222 \times \%10 = 222.222$ TL vergi hesaplanacaktır.

Bu işlemin sonucu olarak KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca yapılan 360.000TL KDV tevkifatı da, brüt tutar üzerinden yapılan hesaplama göre yeniden belirlenecek ve $(2.222.222 \times \%18) = 400.000$ TL olarak belirlenen vergi tevkifatı üzerinden $(400.000 - 360.000) = 40.000$ TL KDV tevkifatı ikmal edilecektir.

3-KDVK Açısından Değerlendirme: KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca, Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni iş merkezi bulunmayan yabancı kişi ve kuruluşlardan sağlanan hizmetlerde, bu işlemlere taraf olan gerçek veya tüzel kişinin vergi mükellefi olup olmadığına bakılmadan sorumlu sıfatıyla KDV hesaplayıp beyan edecektir. Yurtdışından sağlanan hizmet bedellerinde genelde yabancı para cinsinden ödeme yapılmaktadır. Bu durumda, KDVK'nın 26 ncı maddesi hükmü uyarınca, döviz cinsinden belirlenen mal ve hizmet bedeli vergi doğurucu olayın meydana geldiği (hizmetin tamamlandığı) andaki TCMB döviz alış kuru üzerinden, Türk lirası'na çevrilerek KDV tevkifatı hesaplanacaktır. Tevkifat uygulanacak KDV matrahı, KDV konusunu teşkil eden hizmet bedelidir. Eğer dar mükellefe net ödeme yapılacaksa, tam mükellef tarafından üstlenilen tevkifat tutarı da KDV tevkifat matrahına dahil olacaktır.

Ayrıca dar mükellef kurumlara ödenen bedellerle ilgili olarak ortaya çıkan kur farkları için KDV'nın 30'uncu maddesi hükmü uyarınca tevkifat yapılacağı gibi, aynı kur farkları üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

Bu bağlamda, 2018 yılında yapılan 100.000 USD ödemeye bağlı olarak tahakkuk ettirilen kur farkı olan 30.000TL dahil olmak üzere, yapılan tüm ödemeler (gayri amddi hak, serbest meslek ödemeleri) üzerinden KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılarak beyan edilecektir.

4-Damga Vergisi Açısından Değerlendirme: Matrahın Tespitinde Uygulanacak Kur: DVK 12 ve 35 Seri Numaralı DVK Genel Tebliğ düzenlemeleri uyarınca kağıdın düzenlenme tarihindeki TCMB USD Döviz Satış Kuru olacaktır. Damga Vergisi açısından vergiyi doğurucu olay, kağıdın düzenlendiği tarih olan 01.01.2000 tarihinde gerçekleşmiş olmakla birlikte, damga vergisi açısından kağıdın vergisi VUK'un 112 maddesi uyarınca tarh zamanaşımına uğramıştır. Ancak, 12.12.2017 tarihinde kağıdın hükmünden Türkiye'de faydalandığı tespit olduğundan vergiyi doğurucu olay yenilenmiştir. Aralık/2017 vergilendirme dönemi için, 11.12.2017 tarihli USD Döviz Satış Kuru dikkate alınarak kağıt üzerinden, 0,0948 oranında damga vergisi (1 nüsha olarak) hesaplanacaktır. Söz konusu sözleşmenin zamanaşımı süresi içerisinde hükmünden daha önce (12.12.2017'den önceki ve tespit tarihi itibariyle zamanaşımı tarihinden sonraki hükmünden yararlanılan ilk tarih itibariyle) herhangi bir tarih itibariyle yararlanıldığına saptanması halinde ise damga vergisi açısından vergilemenin, belirlenen o tarih itibariyle yapılması gerekmektedir.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Konunun, yalnızca yurt dışından alınan hizmetin serbest meslek kazancı niteliği vurgulanarak tartışılması halinde de, yapılan değerlendirmenin iç tutarlığı dikkate alınarak (2) puan verilecektir.

YANIT 6

i-Temel Açıklama:

Opsiyon piyasalarında alıcı açısından iki çeşit opsiyon vardır:



TÜRMOB

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

1-Alım opsiyonu (Call Option), opsiyonu alan tarafa (uzun pozisyon sahibine) belirli bir vadede veya belirli bir vadeye kadar, önceden belirlenen fiyat, miktar ve nitelikte ekonomik veya finansal göstergesi, sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizli alma hakkı veren, ancak almayı zorunlu tutmayan, satan tarafı (kısa pozisyon sahibini) ise alıcının talebi halinde satmaya yükümlü kılan sözleşmeyi ifade eder.

Alım opsiyonları için, vade sonunda dayanak varlık fiyatı kullanım fiyatından daha yüksek olduğunda opsiyon karda kabul edilir. Opsiyon kullanım günü geldiğinde spot fiyat ile kullanım fiyatı aynı olduğunda opsiyon başa baştır. Yani kar ve zarar yoktur. Vade sonunda dayanak varlık fiyatı kullanımdan daha düşük ise opsiyon zarardadır.

2-Satış opsiyonu (Put Option) ,Alıcısına gelecekte belirli bir miktarda varlığı, belirli bir fiyattan satma hakkı veren opsiyon sözleşmesidir. Bu iki opsiyonda da taraflar miktar, işlemin vadesi, vade tarihindeki fiyat ve opsiyon hakkını alan tarafın ödeyeceği prim konusunda bugünden anlaşılır. Anlaşma tarihinde opsiyon hakkını alan taraf anlaşılan prim miktarını opsiyon hakkını veren tarafa nakden ödeyecektir. Satım opsiyonunda, belirlenen ekonomik veya finansal göstergesi, sermaye piyasası aracını, malı, kıymetli madeni ve dövizli satma hakkı veren, ancak satmaya zorunlu tutmayan, satan tarafı ise opsiyon alıcısının talebi halinde almakla yükümlü kılan sözleşmeyi ifade eder.

Vade sonu geldiğinde dayanak varlık fiyatı kullanım fiyatından düşük olduğunda opsiyon karda demektir. Vade sonu gelip opsiyon kullanılacakken dayanak varlık fiyatı ile kullanım fiyatı aynı ise opsiyon başa baştır. Dayanak varlığın spot fiyatı vade sonunda opsiyonun kullanım fiyatından daha yüksek ise opsiyon zarardadır.

Söz konusu opsiyon sözleşmelerinde alma ve satma hakkı kullanımı için karşı tarafa ödenen komisyon ise opsiyon primi olarak adlandırılır.

1 Seri numaralı KVK Genel Tebliğinin 6.1.3. Bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

Opsiyon sözleşmeleri Opsiyon sözleşmeleri, belirli bir miktardaki varlığı (fiziksel emtia veya finansal varlık) belirli bir fiyattan gelecekte belirli bir tarihte satın alma veya satma hakkı sağlayan sözleşmelerdir.

6.1.3.1. Opsiyon primi Opsiyon sözleşmelerinde, satın alma veya satma hakkını alan tarafın bu hakkı satan tarafa yaptığı ödeme opsiyon primidir. Opsiyon primi, kurumlar vergisi mükellefleri açısından tahakkuk esas gereği, opsiyon sözleşmesinde belirtilen hakkı satan tarafça opsiyon hakkının satışı karşılığında alınan bir bedel olarak sözleşmenin düzenlendiği tarihte kesinleştiğinden, bu tarih itibarıyla gelir olarak dikkate alınacaktır. Diğer taraftan, bu hakkı satın alan tarafça söz konusu opsiyon primi sözleşmeden doğan kazancın hesabında gider olarak dikkate alınacağından, sözleşmeden elde edilen kazancın kesinleştiği tarih olan opsiyon hakkının kullanıldığı veya sözleşmenin sona erdiği tarih itibarıyla gider olarak dikkate alınacaktır.

6.1.3.2. Opsiyon sözleşmesi Tezgah üstü piyasalarda gerçekleştirilen opsiyon sözleşmelerinden doğan işlemlerde elde etme, opsiyon sözleşmesinde belirtilen hakkın kullanılması ile birlikte gerçekleştiğinden opsiyonun kullanıldığı tarihe kadar olan dönem içinde yapılan değerlemelerin (reeskont işlemlerinin) kurum kazancı ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir. Opsiyon sözleşmesinin teslimat olmaksızın nakdi uzlaşma ile sonlandırılması durumunda, nakdi uzlaşma sonucunda elde edilen kâr veya zararın kurum kazancına dahil edilmesi gerekecektir. Örnek 1: (B) Kurumu 14/1/2011 tarihinde (F) Bankası ile yapmış olduğu 6 ay vadeli EURO alım opsiyon sözleşmesinde alım hakkını alan taraf olup bu sözleşmeye ilişkin veriler aşağıdaki gibidir: Sözleşme Tutarı : 1.500.000 EURO Vade Tarihi : 14/7/2011 Sözleşme Tarihindeki Kur : 2,0630 Opsiyon Kuru : 2,1200 Vadede Spot Kur : 2,3250 Opsiyon Primi : 15.000 EURO (1.500.000x%1) Sözleşmeden Doğan Kâr/Zarar = 1.500.000 EURO x (2,3250 – 2,1200) = 307.500.- TL Bu durumda, (B) Kurumunca ödenen opsiyon primi (15.000 x 2,0630=) 30.945.- TL opsiyon primi sözleşmenin vade tarihi itibarıyla gider olarak dikkate alınacaktır. (B) Kurumu lehine opsiyon sözleşmesinden doğan 307.500.- TL kâr tutarı ise (F) Bankası tarafından nakit olarak ödendiğinden, bu tutar sözleşmenin vade tarihi itibarıyla (B) Kurumunun kazancına dahil edilecektir. Aynı şekilde, (F) Bankasının tahsil edilen opsiyon primi (30.945.- TL) sözleşme tarihi itibarıyla gelir olarak dikkate alınacaktır. Ayrıca, opsiyon sözleşmesine bağlı olarak doğan 307.500.- TL'lik zarar tutarı sözleşmenin vade tarihi itibarıyla kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır. Örnek 2: Dar mükellef (N) Kurumu 15/8/2011 tarihinde tam mükellef (Y) A.Ş. ile yapmış olduğu 4 ay vadeli USD alım opsiyon sözleşmesinde alım hakkını satan taraf olup bu sözleşmeye ilişkin veriler aşağıdaki gibidir: Sözleşme Tutarı : 3.000.000 USD Vade Tarihi : 15/11/2011 Sözleşme Tarihindeki Kur : 1,7600 Opsiyon Kuru : 1,8400 Vadede Spot Kur : 1,8100 Opsiyon Primi : 30.000 USD (3.000.000x%1) Sözleşmeden Doğan Kâr/Zarar =3.000.000 USD x (1,8400-1,8100) =90.000.- TL Bu durumda, dar mükellef (N) Kurumuna (Y) A.Ş. tarafından ödenen (30.000 x 1,7600=) 52.800.- TL opsiyon primi sözleşmenin vade tarihi itibarıyla gider



TÜRMOB

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

olarak dikkate alınacaktır. (Y) A.Ş.'nin sözleşme vadesinde oluşan spot kurun sözleşme kurundan düşük olması nedeniyle bu alım opsiyonu hakkını kullanması durumunda 90.000.- TL zarar ortaya çıkacağından opsiyon hakkı kullanılmayacak olup, zarar tutarı ödediği opsiyon primi ile sınırlı kalacaktır. Öte yandan, opsiyon sözleşmesinin teslimat ile sonuçlanması halinde, yapılan işlem esas itibarıyla bir varlığın satışı işleminden farklı olmayacağından, sözleşmenin vade tarihi itibarıyla alınan veya satılan varlıkların sözleşmede ki opsiyon kuru ile kayıtlara intikal ettirilmesi gerekmektedir. Opsiyon sözleşmesi ile elde edilen sözleşmeye konu varlığın alım veya satım hakkının kullanılması durumunda;

- Alım opsiyonunda, sözleşme uyarınca alım hakkını alan tarafça sözleşmeye konu varlık için ödenen tutar sözleşmeye konu varlığın maliyet bedelini; alım hakkını satan tarafça sözleşmeye konu varlık için tahsil edilen tutar ise sözleşmeye konu varlığın satış bedelini oluşturacaktır.

- Satım opsiyonunda, sözleşme uyarınca satım hakkını alan tarafça sözleşmeye konu varlık için tahsil edilen tutar sözleşmeye konu varlığın satış bedelini; satım hakkını satan tarafça sözleşmeye konu varlık için ödenen tutar ise sözleşmeye konu varlığın maliyet bedelini oluşturacaktır. Opsiyon sözleşmesinin verdiği hakkın kullanılmaması durumunda ise sözleşmeye istinaden herhangi bir kâr veya zararın doğması söz konusu olmayacaktır.

Banka, banker ve sigorta şirketleri tarafından türev sözleşmelerin tanzimi ve ticareti dolayısıyla lehe kalan paralar, sözleşmelerin tanzim edilme gayesinin hiçbir önemi olmadan Gider Vergileri Kanununun 28'inci maddesi uyarınca BSMV'ye tabi olacaktır. 6009 sayılı Kanunun 2'nci maddesi ile adı geçen 29'uncu maddesinin "p" bendinde yapılan değişikliklerle ülkemizde kurulu olan borsalarda yapılacak vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerine ilişkin işlemlere ilişkin lehe kalan paralar BSMV'den istisna kılınmıştır. Ancak daha sonra 7061 sayılı Kanunun 11'inci maddesi ile Kanunun 29'uncu maddesinin "p" bendinde yer alan "Türkiye'de kurulu borsalarda gerçekleştirilen" ifadesi kanun metninden kaldırılmak suretiyle, işlemin yapıldığı yere bakılmaksızın, 01.01.2018 tarihinden itibaren vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri sonucu lehe kalan paraların tamamı BSMV'den istisna edilmiştir. İster borsada, ister borsa dışında, ister döviz cinsinden, ister faiz, ister birtakım emtia, borsaya endeksli türev işlemler olsun bunların hepsi için BSMV istisnası getirilmiştir.

DVK'ya ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar mezkûr Kanunun 9'uncu maddesi hükmü gereği Damga Vergisinden müstesnadır. DVK'ne ekli (2) sayılı tablonun "TV-Ticari ve medeni işlemlerle ilgili kâğıtlar" başlıklı bölümünün (19) numaralı fıkrası hükmü gereği de, 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında bankaların ya da aracı kurumların (Yurt dışında kurulu banka veya aracı kurumlar dahil²⁸) bizzat taraf olduğu ya da bunların aracılığıyla gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri ile bu sözleşmeler için tanzim edilen diğer kâğıtlar Damga Vergisinden istisna olacaktır.

Bu bağlamda gerçekleştirilen işlemlerde;

- 1-Satım opsiyon işleminde, opsiyonu alan ABC A.Ş.'nin opsiyonu kullanmayabileceği,
- 2-Satım opsiyonuna dair hesaplamaların, lot ve spot değerleri itibarıyla doğru biçimde kayıt ve beyana konu edildiği,
- 3-Satım opsiyonu için ödenen opsiyon priminin, elde eden açısından 2017 hesap dönemi kazancına dahil edilmekle birlikte, 20.01.2018 tarihinde (vade sonunda) hisse senedi spot fiyatı 9 TL olarak gerçekleştiğinden ABC A.Ş. tarafından işlem vadesi olan 2018 hesap dönemi giderlerine intikal ettirileceği,
- 4-Alım opsiyonu açısından ABC A.Ş.'nin satım opsiyonu işlemine karşı, 25.000 TL opsiyon primi ödeyerek ters pozisyon alabileceği,
- 5-ABC A.Ş.'nin, alım opsiyonu işleminde, opsiyon primi ödemek ve nakdi uzlaşma yolunu kabul ile hisse senetlerini iktisap etmeyebileceği,
- 6-İşlem sonunda aracı kurumla nakdi uzlaşma yoluna gidilerek oluşan $[(10,1 - 7,9) \times 100.000 \text{ adet hisse senedi} - 25.000] = 195.000 \text{ TL}$ kazancın, 2018 hesap dönemi kazancının saptanması açısından uygun olduğu,
- 7-Alım opsiyonu için ödenen 25.000 TL opsiyon priminin, 2018 hesap dönemi giderleri arasında yer alacağı,
- 8-İşlem için taraflarca düzenlenen opsiyon sözleşmelerinin Damga Vergisinden istisna olduğu,



TÜRMOB

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

9-01.01.2018 tarihinden itibaren BSMV mükellefleri tarafından opsiyon sözleşmeleri sonucu (nakdi uzlaşma sonucu dahil) lehe aldıkları 28.000TL'nin tamamı BSMV'den istisna tutulduğu,

İfade edilecektir.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Konunun, alım opsiyonu bakımından hisse senedi iktisap edilmiş olması perspektifinde tartışılması halinde de, yapılan değerlendirmenin iç tutarlığı dikkate alınarak (3) puan verilecektir.

YANIT 7

i-Temel Açıklama:

GVK'nın 41/6'ncı madde düzenlemesine göre, “ her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile teşebbüs sahibinin suçlarından doğan tazminatlar (Akitlerde ceza şartı olarak derpiş edilen tazminatlar, cezai mahiyette tazminat sayılmaz.) ticari kazancın tespitinde gider kabul edilmemektedir.

GVK'nın 40'uncu maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinde, işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi aynı vergi, resim ve harçların safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı internet sitesinin özelge havuzunda yayımlanan 15.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-40/1-148 sayılı özelge ile 22/08/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-60-178 sayılı özelgeler konuya açıklık kazandırmaktadır.

Bu uygulamaya göre, örneğin geçmiş dönemlerinde düzenlenen sözleşme vb kağıtlarla ilgili olarak vergi affına niteliği taşıyan 6111 veya 6736 sayılı Kanun hükümlerinden faydalanılarak veya pişmanlık yada kendiliğinden verilen beyannameler veya geçmişe yönelik olan vergi incelemeleri ile sonradan tahakkuk ettirilen ve ödemesi yapılan damga vergisi asıllarının, ödendiği yılın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak ödenen pişmanlık zammı, gecikme zammı, gecikme faizi vb ödemelerin gider olarak indirim konusu yapılamamaktadır.

Bilindiği üzere GVK'nın 61 ve müteakip maddelerinde düzenlenen “Ücret” ödemeleri, GVK'nın 40'uncu maddesi (safı kazancın tespitinde indirilecek giderler bentler halinde sayılmış, söz konusu maddenin 1 numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde indirilecek gider olarak kabul edileceği hükmü) gereği ve ticari kazancın belirlenmesindeki temel ilke olarak “tahakkuk” esası uyarınca dönem kazancının tespitinde, aynı kanunun 40, 61, 94, 96 ve 103'üncü maddeleri düzenlemelerine de riayet edilerek dikkate alınabilmektedir.

174 seri numaralı GVK Genel Tebliğinde ücret ödemeleri bağlamında, sigorta primlerinin ödenmesi bağlamında bu duruma örnek olsun, aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“.....

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 40'uncu maddesinin 2 numaralı bendinde, ticari kazancın tespitinde, işverenlerce hizmet erbabı için ödenen SSK primlerini gider olarak indirileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hükümlere göre SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.

.....”

Benzer biçimde, maaş ve toplu sözleşme farkları, mahkeme kararları gereği sonraki dönemlerde ödenen ücret ve prim ödemelerinin tahakkuk esası ile giderleştirilebileceğine dair genelge, özelge ve yargı kararları da bulunmaktadır.

Bu duruma örnek olsun, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 18.04.2012 tarih ve **B.07.1.GİB.4.99.16.02-KVK-6-101 sayılı özelgesinde aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.**



TÜRMÖB

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

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; şirketinizin büyük ortağı olan ... Vakfı'nın sermaye artırımını sırasında rüçhan haklarını kullanmaması ve bu nedenle de boşta kalan hisselerin, şirketin aynı zamanda yönetim kurulu üyesi olan diğer pay sahipleri tarafından satın alınması nedeniyle söz konusu payların nominal bedeli ile cari değerleri arasındaki fark kadar menfaat sağlandığı, bu menfaatin aynı ücret ödemesi niteliğinde olduğu ve gelir vergisi tarifesi uyarınca bu aynı menfaatin brüt tutarı üzerinden stopaj yapılması gerektiği düşüncesi ile hazırlanan vergi inceleme raporuna dayalı olarak, 2007/8-12 dönemleri için şirketinize gelir vergisi stopajı tarhiyatı yapıldığı, yapılan gelir vergisi stopajı ve ceza tutarı üzerinden Merkezi Uzlaşma Komisyonu'nda da 17.11.2011 tarihinde uzlaşma sağlandığı belirtilerek, 2011 yılında tahakkuk ettirilerek ödenen gelir vergisi stopajının hangi dönem beyannamesinde indirileceği konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun, "Kanunen Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde de; "Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri" nin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Diğer taraftan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde indirim konusu yapılacak giderler sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde de, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği belirtilmiştir.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar veya mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin eksiksiz tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Ticari kazancın elde edilmesi tahakkuk esasına bağlanmış bulunduğundan, bir gelir unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

Buna göre; vergi inceleme raporuna istinaden tarh edilen ve 17.11.2011 tarihinde yapılan uzlaşma sonucuna göre kesinleşerek aynı yıl ödenen gelir vergisi stopajının, 2011 yılı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, ödenen gecikme faizlerinin ise kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı tabiidir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 5.6. ayrımında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

Sorumlu sıfatıyla KDV beyanının hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine veya mükellefin kanuni süresinden sonra sorumlu sıfatıyla verdiği beyanname üzerine bu vergilerin tarh edilmesi halinde, tarh edilen KDV'nin vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılması şartıyla, ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür.

Bu bağlamda;

1-Ücretler üzerinden hesaplanan ve uzlaşılan/ödenen 500.000 TL Gelir Vergisi

2-Ücretler üzerinden hesaplanan ve ödenen 5.000 TL Damga Vergisi

Ödendiği hesap dönemi kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

3-Tevkifat yoluyla beyan edilmesi gerekirken uzlaşılan/ödenen tutar 80.000 TL KDV ise ödendiği dönemde KDV beyannamesinde indirim KDV olarak dikkate alınabilecek, dönem kazancının tespitinde gider olarak değerlendirilmeyecektir.

4- Ödenen 60.000 TL "Vergi Ziyatı Cezası" ise KKEG niteliğinde bulunduğundan, dönem kazancının saptanmasında dikkate alınmayacaktır.



TÜRMOB

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

YANIT 8

i-Temel Açıklama:

a-KVK Açısından Değerlendirme

Bilindiği üzere, KVK'nın 13/6'ncı bent düzenlemesi gereği, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmaktadır.

VUK'un 227'nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almaktadır. Söz konusu kayıtların ise mezkûr Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu şeklindeki belgelerden herhangi birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, alacak ve borç notu "credit note-debit note" uluslararası ticaret yapan şirketlerce ticarete öngörülmeyecek şekilde ortaya çıkan maliyete ilişkin unsurları karşılıklı olarak dengelemek amacıyla kullanılan notlardır. Bu notlar, genellikle firmalar tarafından fiyat farklılıklarına ilişkin birer düzeltme aracı olarak kullanıldığı gibi, satıcı tarafından alıcıya ticari, lojistik, teknik talepler, komisyon ve indirim gibi nedenlerle de gönderilir.

Buna göre, yurt dışındaki satıcı tarafından satılan mal miktarına veya fiyat farkına istinaden fiyat indiriminde bulunması durumunda alınan mal veya hizmetin fiyatı azalacak, dolayısıyla işletmelerin yurt dışındaki satıcıya olan borcu da azalarak geliri artmış olacaktır. Bu durumda yurt dışındaki firma adına fatura düzenlemesi gerekmektedir. Ayrıca, yurt dışındaki müşterinin creditnote düzenlemesi mümkün olmakla beraber kayıtların vergi mevzuatına göre tevsiki açısından faturanın düzenlenmesi zorunluluğu ortadan kalkmamaktadır.

b-KDVK Açısından Değerlendirme:

İthalatta verginin matrahını oluşturan unsurlar KDVK'nın 21'inci maddesinde belirtilmiştir. Söz konusu maddeye göre ithalatta matrah; ithal edilen malın gümrük vergisi tarhına esas olan kıymeti, gümrük vergisinin kıymet esasına göre alınmaması veya malın gümrük vergisinden muaf olması halinde sigorta ve navlun bedelleri dâhil (CIF) değeri, bunun belli olmadığı hallerde malın gümrükçe tespit edilecek değeridir. İthalat sırasında ödenen her türlü vergi, resim, harç ve paylar, gümrük beyannamesinin tescil tarihine kadar yapılan diğer giderler ve ödemelerden vergilendirilmeyenler ile mal bedeli üzerinden hesaplanan fiyat farkı, kur farkı gibi unsurlarda matrahın unsurlarıdır.

Diğer taraftan ithal edilen malın gümrükten çekilmesinden sonra fiyatında çeşitli sebeplerle değişme meydana gelebilmektedir. Bu şekilde meydana gelen işlemlerde KDVK'nın "Düzeltilme İşlemleri" başlıklı 48'inci maddesi hükmü dikkate alınarak işlem yapılması gerekmektedir. Söz konusu madde hükmü şu şekildedir:

"Bu Kanun'a göre vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış KDV hakkında Gümrük Kanunu'ndaki esaslara göre işlem yapılır. Ancak, indirim hakkı tanınan işlemlere konu eşyanın serbest dolaşıma girdiği tarihin içinde bulunduğu veya sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak vergi dairesine verilen beyannamelere göre ödenen katma değer vergisi (sorumlu sıfatıyla ödenenler hariç), ithalde hiç ödenmemesi veya eksik ödenmesi nedeniyle tahsili gereken katma değer vergisinden düşülür.

İthal edilen eşya ile ilgili olarak; katma değer vergisinden müstesna olduğu halde yanlışlıkla alınan veya fazla alındığı anlaşılan Katma Değer Vergisi, indirim hakkına sahip olmayan mükelleflere, Gümrük Kanunu'na göre iade olunur. "

KVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği; 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde, kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükümler çerçevesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler, ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'ler ve yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılması mükerrer vergilendirmeye ve dolayısıyla yersiz ödenen vergilerin iadesine sebebiyet vermekte olup, mükerrer



TÜRMOB

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

vergilendirmeyi engellemek amacıyla Kanunun (30/d) maddesinde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu hüküm gereğince, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin; - Yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler, - İthalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'ler, - Yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.

5520 sayılı Kanununun 13'üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile GVK'nın 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin mal veya hizmet alımında bulunan mükellef tarafından yüklenilen KDV tutarı, bu kapsamda mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefin ilgili vergilendirme döneminde beyan ederek ödediği KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere, indirim konusu yapılabilir.

KDVK'nın 8/2'nci maddesine göre, vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV'yi fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen ve özelge havuzunda da yer alan muhtelif özelgelerde credit note ile ilgili olarak aşağıdaki (ortak içerikteki) açıklamalar yapılmıştır.

"Buna göre, fiili ithal tarihinden sonra yurt dışındaki firmaların alış iskontosu nedeniyle tarafınıza göndereceği "creditnote" belgesine istinaden lehinize bir fiyat indirimi yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanununun 35 inci maddesi hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

Bu itibarla, söz konusu malların ithali sırasında ödenen KDV tutarlarının indirim konusu yapıldığı hususu da dikkate alınarak, mal bedelinde meydana gelen değişikliğe paralel olarak indirim tutarları da düzeltilcektir.

Bu düzeltme işlemi, matrahta değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde fazladan indirilen tutar, "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilmek suretiyle yapılacağından, yurt dışındaki satıcı adına fatura düzenlenmesine ve indirim tutarı üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Öte yandan, düzeltme sonucu "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilen KDV tutarının indirim hesaplarına alınması mümkün bulunmaktadır." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Konuyla ilgili olarak 21.05.2016 tarihinde yapılan değişiklik ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin I/C-1.1.2. Fazla veya Yersiz Ödenen Verginin İadesi başlıklı bölümde, "İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının tespit edildiği durumlar dahil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez.

İthalat sırasında fazla veya yersiz olarak ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, fiili ithal tarihinden sonra yurtdışındaki firmanın alış iskontosu nedeniyle yurt dışından gönderilen "credit note" belgesine istinaden bir fiyat indirimi yapılması nedeniyle ortaya çıkan KDV, ilgili dönemde indirim konusu yapıldığından, indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına ve KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

KDV Kanununun 30 uncu maddesine göre;

.....

c) Deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait KDV,

.....

mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemez.

Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin, 3065 sayılı Kanununun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir. Söz konusu malların ilgili



TÜRMÖB

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

mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda da bu mallara * ilişkin yüklenilen KDV indirilemez. Bu çerçevede, zayi olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

60 seri numaralı KDV Sirkülerinin "8.1.3. Zayi Olan Mallara Ait KDV" Bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

KDV sisteminde alış belgelerinde gösterilen verginin indirilmesi, bu malların satışı sırasında mala eklenen değer vergilendirileceği düşüncesine dayanmaktadır. 1 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinde, zayi olan mallar için satış ve dolayısıyla yaratılan bir katma değer olmayacağından, bu mallara ilişkin alış vesikalarında gösterilen verginin indirilmesinin, zayi olan mallar üzerindeki vergi yükünü tamamen ortadan kaldıracığı; bu nedenle, Kanununun 30/c maddesi uyarınca, zayi olan malların alış vesikalarında gösterilen KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği belirtilmiştir.

Öte yandan aynı bentte, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayi olan mallar nedeniyle yüklenilen vergilerin indirimine olanak tanınmaktadır.

Örneğin; sel felaketi nedeniyle bir şirketin deposunda yer alan malların zayi olması veya Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilen yerde olması koşuluyla, yangın nedeniyle malların kullanılamaz duruma gelmesi halinde bu mallara ilişkin yüklenilen vergiler indirim konusu yapılabilecektir.

Buna karşılık Maliye Bakanlığınca yangın sebebiyle mücbir sebep ilan edilmediği sürece, yangın sonucu zayi olan mal nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün değildir. Örneğin, ithal edilen malların depolandığı antrepolarda çıkan yangın sonrasında Maliye Bakanlığınca mücbir sebep ilan edilmediği takdirde, zayi olan malların ithalinde ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

8.1.3.1. Malların Zayi Olması Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

113 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (E) bölümünde, kullanım süresi geçen veya kullanılamayacak hale gelen malların zayi olan mal olarak değerlendirileceği, KDV Kanununun 30/c maddesine göre mükelleflerce bu malların iktisabında yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılmasının mümkün olmadığı ifade edilmiştir.

Bu çerçevede;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,
- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,
- Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,
- Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,
- Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri

için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.



TÜRMÖB

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

8.1.3.2. Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayı olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayı olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olacağından, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Örneğin;

- Üretim esnasında renginde problem olan giyeceklerin,
- Yangın sonucu tamamen yok olmayan ve ekonomik değeri olan yedek parça ve malzemelerin daha düşük bir fiyatla satılması halinde, bunlar nedeniyle yüklenen KDV'nin tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

8.1.3.3. Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

Fire, bir malın imalat sürecinde veya tüketiciye arzına kadar kendi doğal akışı içinde uğradığı fiziksel kayıp olarak tanımlandığından, imalat sırasında veya sonrasında meydana gelen firelerin zayı olan mal kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu durumda, daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin de düzeltilmesine gerek yoktur. Ancak, yasal düzenleme veya ilgili mesleki kuruluşlar tarafından belirlenen fire miktarını aşan kayıplara ilişkin giderlerin, Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indiriminin kabul edilmemesi halinde, bu giderler dolayısıyla yüklenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkündür.

Örneğin;

- Akaryakıtın depolanması sırasında ortaya çıkan ve ilgili kuruluşlar tarafından belirlenen oranlar dahilindeki kayıplar,
- Balık çiftliklerinde balık üretimi esnasında pazarlama aşamasına ulaşıncaya kadar geçen süreçte, balık üretim ve besleme firesi olarak oluşan balık ölümleri,
- Tavuk çiftliklerinde, üretimin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar,
- Hazır giyim eşyası dikiminde veya ayakkabı yapımında üretim sürecindeki kesme, biçme, dikme gibi işlemlerin doğal sonucu olarak ortaya çıkan kayıplar

fire olarak değerlendirilmekte olup, bunlara ilişkin olarak yüklenen KDV indirim konusu yapılabilecektir.

Zayı olan mallarda olduğu gibi indirilemeyecek KDV koşulları sonradan oluşmuş ve yüklenen KDV'nin daha önce indirim konusu yapılmış olması durumunda, bu tutarların indirilemeyecek KDV haline dönüştüğü vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilmesi suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.

7103 Sayılı Kanunun 10 uncu maddesiyle Vergi Usul Kanunu'na 278/A maddesi olarak eklenen ve 27.03.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren "İmha edilmesi gereken mallar" düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

"Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtia, bu mahiyetteki imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflerin başvurularına istinaden, bu Kanunun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendindeki usulle mukayyet olmaksızın, Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen usul çerçevesinde ve tayin olunan imha oranı dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir.



TÜRMOB

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

Birinci fıkra hükmünden yararlanmak için yapılan başvurular, Maliye Bakanlığınca mükellefin geçmiş yıllardaki işlemleri, fiili üretimi, satış ve imha süreçleri ile sektördeki diğer mükelleflerin durumu, yetkili idare, oda ve kuruluşların görüşleri de dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir. Bu değerlendirme neticesinde, Maliye Bakanlığınca karşılıklı anlaşmak suretiyle, tayin olunan imha oranını aşmamak kaydıyla imha edilen emtianın emsal bedeli sıfır olarak kabul edilir.

Mükellefler, imha işlemine ilişkin her türlü kayıt, belge ve evrakı bu Kanunun ilgili hükümleri uyarınca muhafaza ve gerektiğinde ibraz etmek zorundadır.

Maliye Bakanlığı, bu maddeden yararlanmak için başvuruda bulunabilecek mükelleflerde aranacak şartları, tayin olunan imha oranının geçerli olacağı süreyi, imha oranının süresinden önce iptaline ilişkin kriterleri, bu madde kapsamına giren emtiayı, sektörler, iş kolları ve işletme büyüklüklerini ayrı ayrı ya da birlikte dikkate almak suretiyle belirlemeye ve bu maddenin uygulanmasına ilişkin diğer usul ve esasları tespit etmektedir.”

Maddede öngörülen değerlendirme uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ise;

- 1- İmha Edilen Emtianın Değerlenmesinde Genel Uygulama
- 2- Bozulma, Çürüme veya Son Kullanma Tarihinin Geçmesi Gibi Nedenlerle Süreklilik Arz Eden İmha İşlemlerine Konu Emtianın Değerlenmesi işlemleri, ayrı ayrı 496 seri numaralı VUK Genel Tebliğinde belirlenmiştir..

Bu açıklamalar sonucu olarak;

1- Ciro primi/credit note ve benzeri nitelikte olup, Türkiye’de yerleşik ABC A.Ş. lehine kar marjını artıran, dolayısıyla ithal edilen emtianın fiyatını değiştiren/azaltan işlemlerle ilgili olarak gerekli faturalar düzenlenmeli ve ilave tutar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

2-Söz konusu işlemle ilgili olarak, ithalat aşamasında KDV Gümrük İdaresine tarafından tahsil olduğundan, KDV yönünden ilave bir işlem yapılmaması, yurt dışında yerleşik işletmeye Türkiye’den herhangi bir hizmet de verilmemiş olduğundan KDV hesaplanmaması ya da sorumlu sıfatıyla beyan edilmemesi gerekmektedir.

3-Zayı olan mal niteliğinde gösterilen ancak özünde benzer nitelikte fiyat değişimine yol açan işlem için de aynı vergisel uygulamalar gerçekleştirilmelidir.

4-Bu gerekçe ışığında, söz konusu emtianın ABC NV’ye ihraç edilmesine gerek bulunmamakta olup, alınan 50.000 USD (254.000 TL) tutar emtia bedeli ya da zayı mal emtia ile ilintili olmayıp, 2018 hesap dönemi kazancının bir unsuru olarak dikkate alınmalıdır.

5-Yurt dışına faturalanan tutar ile ilgili olarak herhangi bir KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

6- 153 hesap içerisinde takip edilen emtianın imhası ya da değer düşüklüğü işlemlerinde, KDV indirimi ve emtia maliyetlerinin dönem giderlerine kaydedilmesi bağlamında, yukarıda yer verilen KDVK ve VUK düzenlemelerine uygun işlem yapılmalıdır.

7- Kurumlar Vergisi açısından, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı örnek olsun, yapılması gereken ilave herhangi bir işlem bulunmamaktadır.

8-Damga Vergisi açısından yapılması gerekli vergisel herhangi bir işlem ve düzeltme bulunmamaktadır.

YANIT 9

i-Temel Açıklama: KVK'nın örtülü sermaye düzenlemesi 1 no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 12.Bölüm ve alt ayrımlarında yer verilmiştir.

Buna göre;

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



TÜRMÖB

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

kapsamındaki borçlara ilişkin ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin araştırılması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun 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 düzeltme 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.

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 kullandırılan fon ve kaynakların (köprü kredilerin) örtülü sermaye kapsamında değerlendirilemeyeceği,

-Örtülü sermaye uygulamasında, örtülü sermaye dönemine ilişkin kur farkı gelir ve giderlerinin netleştirileceği, kur farkı gelirin mevcutiyeti 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:

Bankadan yapılan borçlanmalar örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Tebliğin 12.4. Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarların kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri başlıklı ayırımına göre; Örtülü sermaye üzerinden ödenen 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 sayılacaktır. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

Soruda verilen tüm bilgiler ve KVK düzenlemeleri dikkate alındığında, işleme dair aşağıdaki değerlendirmeler yapılacaktır.

Yasal düzenlemelerin dikkate alınması ve soruda verilen diğer bilgilerin (ayrıca VUK'un 3, 30/6, 134, 171, 227, 242 ve benzeri madde düzenlemeleri ışığında, Türk Vergi Hukukunun temel ilkesi kabul edilen, vergilemede ekonomik yaklaşım ve serbest delil sistemi bağlamında) vergiyi doğuran gerçek mahiyeti bağlamında değerlendirilmesi sonucu, ortak veya ortakla ilişkili kişilerden (Ali Bayram ÇEVİK'den tahvil ihracı yoluyla) 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.

İşlemden, KVK'nın 12/6-b bendinde yer verilen, "kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya



TÜRMOB

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

tamamen kullandığı borçlanmaların örtülü sermaye sayılmayacağına dair” düzenleme ise dikkate alınmayacaktır.

Mükellef, örtülü sermaye hesabında dikkate alınacak tutarın dönem başı öz sermayesi olup, bu tutar soruda 100.000 TL olarak verilmiştir. Bu tutarın dikkate alınması sonucu örtülü sermaye hesabı bakımından dikkate alınabilecek üst sınır, dönem başı öz sermayenin üç katı olarak $(100.000 \times 3) = 300.000$ TL hesaplanacaktır.

Mükellef kurum finansman ihtiyacını karşılamak için yurt dışına 01.03.2018 tarihinde 4.500.000 TL’lik tahvil ihraç etmiştir.

İhraç edilen tahvillerin tamamı İngiltere’de yerleşik olan “ABC Investment Ltd. aracılığı ile yurt dışına ihraç edilmiştir. Tahvillerin yurt dışında kimin tarafından satın alındığı bilinmemekte ise de, tahvil bedeli bu şirket tarafından mükellef kuruma gönderilmiş, yine tahvil kuponları ABC Investment Ltd. tarafından ibraz edilmekte ve kupon karşılığı faiz ödemeleri mükellef kurum tarafından, ortaklık payının tamamı (ortak gerçek kişi) Ali Bayram ÇEVİK’e ait olan bu şirkete tarafından yapılmaktadır.

Yapılan açıklamalardan da anlaşılacağı üzere İngiltere’de yerleşik şirket, dolaylı olarak mükellef kurumun ilişkili kişisidir. Tahvillerin kime satıldığının bilinmemesi, tahvil kuponlarının adı geçen firma tarafından ibraz edilerek faiz ödemelerinin de söz konusu şirkete yapılmış olması aslında borçlanma finansmanının İngiltere’de yerleşik şirketten yapıldığını göstermektedir.

01.03.2018 tarihi itibarıyla ilişkili kişilerden yapılan borçlanma dönem başı öz sermayenin üç katını geçmekte olduğundan, $(4.500.000 - 300.000) = 4.200.000$ TL tutarında hesaplanan örtülü sermayeye ait borçlanmanın faiz giderlerini kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilen gider olarak dikkate alamayacaktır.

İlişkili Kişiden Alınan Borç Tutarı (TL)	Yıllık Faiz Oranı	10 Aylık Faiz Tutarı	Örtülü Sermaye Tutarı	Örtülü Sermayeye Ait Faiz Tutarı
4.500.000	15,00%	562.500,00	4.200.000	525.000,00

Dağıtılan net kar payı olan 525.000 TL üzerinden brütleştirme işleminin yapılması ve $(525.000 / \%85) = 617.647,05$ TL örtülü sermaye üzerinden ödenen kar payı hesaplanılarak, üzerinden %15 oranında $(617.647,05 \times \%15) = 92.647,00$ TL vergi tevkifatının GVK’nın 94’üncü maddesi uyarınca yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, tahvil faizi üzerinden %10 olarak hesaplanan ve beyan edilen $(562.500 \times \%10) = 56.250,00$ TL vergi tevkifatı, ortaya konulan işlemin mahiyetine uygun olarak, hesaplanan kar payı tevkifatından mahsup edilmeli ve bakiye $(92.947,00 - 56.250) = 36.397,00$ TL tevkifat aranılmalıdır.

Tahvil ihraç işlemine özgü yapılan 200.000 TL harcama ise, işlemin mahiyeti ile ilintili olarak GVK’nın 40’ncı ve KVK’nın 8/1-a madde düzenlemeleri kapsamında değerlendirilebileceği gibi, ilişkili kişi üzerinden aktarılması ve/veya muvazaalı finansal işleme dayalı olarak ödendiğinin (yurt dışı finansal kurumlara, bu muvazaalı işlemlere aracılık etmeleri karşılığı olarak spread faiz/komisyon aralığına dayalı ödeme yapılmış olması gibi) tevsik edildiği sonucuna ulaşılması hallerinde KKEG olarak da dikkate alınabilecektir.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Konunun, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı olarak tartışılması, iştirak kazancı istisnası uygulamasının açıklanması veya yurt dışından finansman hizmeti alınması bağlamında değerlendirilmesi halinde de, yapılan değerlendirmenin iç tutarlığı dikkate alınarak (2) puan verilecektir.