



TÜRMOB

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

2020/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon

19 Eylül 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 özetler dahil olmak üzere) bu düzenlemelere ilişkin mevzuatın esas alınması gerekmektedir.

Yanıtların, ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte ve yeterli açıklama içerecek biçimde verilmesi gerekmektedir. Gerekçesi ortaya konulmaksızın ya da ilgili düzenlemeye atıf yapılmaksızın yalnızca, “istisnadır, muafır, beyan edilmez, beyan edilir, vergiye/tevkifata tabidir, vergiye/tevkifata tabi değildir” şeklinde yapılan açıklamalara puan verilmeyecektir. **Yanıt içerisinde, sorulan soru bir bütün olarak alınmamalı, ilgili kanun maddesi (adaylara dağıtılan kitapçık içerisinde 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 (**soru setindeki 9. işlem hariç**) 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 ziyat cezalarını hesaplamayınız.**

Puan Dağılımı aşağıdaki gibidir.

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

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.



TÜRMOE

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

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
Ödenecek Vergi	0,00
İadesi Gereken Vergi	10.000,00

10.11.2018 tarihinde Kurumlar Vergisi için Düzeltme Beyannamesi verilmiştir. Soru setinde 4. işlem olarak yer verilen husus düzeltme beyannamesindeki ilave tek husustur. Bu beyannamede, dönem kurumlar vergisi beyannamesine göre başkaca bir değişiklik ve/veya ilave unsur yer almamaktadır. Söz konusu düzeltme beyannamesinde ayrıca Kurumlar Vergisi oranı %22 olarak dikkate alınmıştır.

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)

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



TÜRMOB

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

01.03.2018	2.000.000,00	- 4.000.000,00
10.04.2018	2.000.000,00	- 3.000.000,00
31.12.2018	8.000.000,00	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.

3

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:

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

-----22.11.2018-----

242-İştirakler Hesabı	250.000,00		
242.01-Penguen A.Ş.	250.000,00		
		529-Diğer Sermaye Yedekleri Hesabı	250.000,00
		529.01.İştirakler Değer Artışı Fonu	250.000,00

İşlemle ilgili olarak mükellef kurum temsilcisi aşağıdaki açıklamayı yapmıştır:

"Kayıt, iştirakimiz olan Penguen A.Ş.'nin, tamamı kar yedeklerinden karşılanmak üzere sermaye artırımı yapması nedeniyle, (artırılan sermayeden) elde etmiş olduğumuz 1.000 adet bedelsiz hisse senedinin nominal değerden kayıtlara alınması ve özkaynak hesaplarında izlenilmesi işlemine ilişkindir."



TÜRMOB

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

2. İşlem:

Mükellef kurum tarafından ayrıntılı bilgilerine aşağıda yer verilen ve 7143 sayılı Kanunun 10'uncu maddesinin on üçüncü fıkrasının (h) bendi kapsamında elde edilen toplam 200.000,00 TL kazanç kısmı, 2018 hesap dönemi KVK beyannamesinde (istisna kalemi olarak) dikkate alınmıştır. Kazancın bileşimi şu şekildedir:

a-Kazakistan'da yerleşik Susurmena Sport 1967 Ltd. iştirak hissesinin 22.10.2018 tarihinde İrlanda'da yerleşik ABC Telecomucations BV'ye satışından 100.000 TL kazanç elde edilmiştir.

b-Rusya Federasyonu'nda yerleşik Trapezus Sports Services OOP ortaklık payı nedeniyle, bu şirketin 2016 ve 2017 yılı kazancından elde edilen 50.000 TL ilgili dönemde Türkiye'ye getirilmemiş ve beyan edilmemiştir.

c- Rusya Federasyonu'nda yerleşik Trapezus Sports Services OOP iştirak hissesinin 11.11.2018 tarihinde Türkiye'de yerleşik ABC Holding A.Ş.'ye satışından 50.000 TL kazanç elde edilmiştir.

d- Susurmena Sport 1967 Ltd. ile Trapezus Sports Services OOP ilgili ülkelerde limited şirket statüsündedirler. Satış tarihi itibarıyla mükellef kurum tarafından her iki şirket için de %30 oranında ortaklık payına sahip bulunmaktadır. ABC Mağazacılık A.Ş.'nin aralıksız olarak ve en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %10'unun yurt dışı iştirak hisselerinden oluştuğu saptanmıştır.

3. İşlem:

ABC Mağazacılık A.Ş. tarafından, ürünlerinin satış ve pazarlanması amacıyla internet ortamında yayın yapan bir sosyal medya uygulamasının işleticisi/sahibi İngiltere'de yerleşik Chatting Ltd. ile 15.12.2018 tarihinde reklam hizmet sözleşmesi imzalanmıştır. Sözleşme ile belli edilen hususlar ve alınan reklam hizmetine yönelik işlemler/ayrıntılar şöyledir:

- Sözleşme tutarı 200.000 TL ve reklam dönemi 1 aydır.
- Fatura 15.12.2018 tarihinde Chatting Ltd tarafından 200.000 TL bedeli içerecek biçimde düzenlenmiş; bedelin 150.000TL kısmı Chatting Ltd.'ye, 50.000TL kısmı ise Türkiye'de yerleşik olup reklam hizmetine aracılık eden gerçek usulde gelir vergisi mükellefi Ali UZUN'a 01.01.2019 tarihinde ödenmiştir.
- Fatura tutarı 15.12.2018 tarihinde 760-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri hesabına kaydedilmiştir.
- Sözleşme, Chatting Ltd. ile 01.12.2018 tarihinde elektronik ortamda düzenlenmiştir. Yapılan araştırmada, mükellef kurumun 5070 sayılı Kanun kapsamında 01.11.2018 tarihinde elektronik imza sahibi olduğu saptanmıştır.
- Hesaben ve nakden yapılan ödemeler üzerinden KVK ve KDVK düzenlemeleri kapsamında herhangi bir vergi kesintisi yapılmamıştır.

4. İşlem:

Mükellef kurum tarafından 10.11.2018 tarihinde verilen **Kurumlar Vergisi Düzeltme Beyannamesi** ile KVK'nın 10-ı bendi kapsamındaki şartların taşındığından bahisle, 03.06.2018 tarihinde tescil edilen 6.000.000 TL nakdi sermaye artışı ile ilgili olarak 90.000 TL nakdi sermaye artışı indirimi hesaplanarak beyan edilmiştir. Konunun incelenmesinde, nakdi sermaye artış indirimine dair matematiksel hesaplamaların doğru yapıldığı saptanmıştır. Nakdi sermaye artışına dair ayrıntıların ise şu şekilde olduğu saptanmıştır:

a-Sermaye artışının 2.000.000 TL kısmı, ABC Holding A.Ş.'ye ait 340-Alınan Sipariş Avansları Hesabı,

-Sermaye artışının 2.000.000 TL kısmı, ABC Holdings N.V.'ye ait olup, önceki yıllarda dağıtım kararı alınmış olmakla birlikte fiilen ödenmemiş tutarın yer aldığı 331-Ortaklar Cari Hesabı,

-Sermaye artışının 2.000.000 TL kısmı, ABC Mağazacılık A.Ş.'nin 102-Bankalar Hesabında yer alan tutarlardan karşılanmıştır.

(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)

b-05.06.2018 tarihinde Almanya'da yerleşik ABC Transportation GMBH'ye ait iştirak hisselerinin iktisabı için 500.000 Avro ödenmiştir.

c-06.06.2018 tarihinde şirketin esas faaliyetlerinin icrasında "satış mağazası" olarak kullanım amacıyla Ankara'da 1.000.000 TL bedel ile taşınmaz iktisap edilmiştir.

d-07.06.2018 tarihinde 2.000.000 TL nominal bedel ile devlet tahvili satın alınmıştır.

5. İşlem:

Mükellef kurum tarafından yapılan ve 2018 yılı Kurumlar Vergisi matrahının saptanmasında dikkate alınan bir kısım bağış ve yardım ödemeleri aşağıdaki gibidir. Yapılan bağış ve yardımların tamamında, gerekli belge ve/veya makbuzlar taraflarca zamanında düzenlenmiş ve kayıtlara alınmış bulunmaktadır.

a-Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu'na 04.05.2018 tarihinde 100.000 TL nakit bağış,

b-Acıbadem Spor Kulübü Derneği'ne aktarılmak üzere Kamuya Yararlı Statüdeki Acıbadem Okul Öncesi Eğitim Derneği'ne 06.06.2018 tarihinde 100.000 TL şartlı nakit bağış,

c-Kültür Bakanlığı tarafından desteklenen "II. Antiokos" Belgeselinin yapım ve yayını için 01.01.2017-31.08.2017 tarihleri arasında, (belirlenen yapım bütçesi karşılığı) 100.000 TL sponsorluk ödemesi.

6. İşlem:

Mükellef kurum tarafından 10.05.2018 tarihinde 450.000 USD bedel ile iktisap edilmiş bulunan "10 adet iş makinesi" 500.000 USD; 20.01.2016 tarihinde 150.000 TL bedel ile iktisap etmiş "mağaza deposu" ise 100.000 TL bedel ile Anadolu Yatırım ve Kalkınma Bankası A.Ş.'ye, KVK'nın 5/1-(j) bendi düzenlemesi kapsamında 22.11.2018 tarihinde sat- geri kirala işlemine konu ederek devredilmiştir. Söz konusu işleme dair yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

-----22.11.2018-----

120-Alıcılar Hesabı	2.600.000,00
257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı	6.000,00
689-Diğer Olağan Dışı Gid. Ve Zarar. Hesabı	44.000,00
252-Binalar Hesabı	150.000,00
253.Tesis Makine ve Cihazlar Hesabı	2.250.000,00
549-Özel Fonlar	250.000,00

Anadolu Yatırım ve Kalkınma Bankası A.Ş., söz konusu iktisadi kıymetleri 2.600.000.- TL ana para ve 1.000.000.- TL faiz olmak üzere toplam 3.600.000.- TL kira ödemesi karşılığında 5 yıl süreyle kiralamıştır. Kira süresinin bitiminde iktisadi kıymetler 1.000.- TL bedelle geri satılacaktır.

Devredilen iktisadi kıymetlere dair diğer işlem ve bilgiler aşağıdaki gibi saptanmıştır.

a- Mükellef kurum tarafından 10.05.2018 tarihinde 450.000 USD bedel ile iktisap edilmiş bulunan "10 adet iş makinesi" banka kredisi ile satın alınmış olup, 10.11.2018 tarihinde gerçekleştirilen kredi taksit ödemesinde 30.000 TL faiz ve 5.000 TL kambiyo zararı tahakkuk ettirilmiştir. Toplam 35.000 TL, dönem kazancının tespitinde 780-Finansman Gideri olarak dikkate alınmıştır.



TÜRMOB

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

- b- Anadolu Yatırım ve Kalkınma Bankası tarafından 30.12.2018 tarihinde mükellef kuruma ödenen 500.000 USD karşılığı (500.000 X 5,1)= 2.550.000 TL için aşağıdaki yevmiye kaydı yapılmıştır.

-----30.12.2018-----

102-Bankalar Hesabı	2.550.000,00
102-Alıcılar Hesabı	2.500.000,00
549-Özel Fonlar	50.000,00

7.İşlem:

Mükellef kurum tarafından BIST Tahvil ve Bono Piyasasında da işlem gören 30.04.2014 ihraç/30.04.2019 itfa tarihli ve 1.000.000 USD nominal bedelli (TRT300419F19 kod numaralı, 6 aylık kupon faizi ödemeli ve %20 kupon faizli) Eurobond, 01.10.2018 tarihinde 2.000.000 USD bedel karşılığı (2.000.000 x 5,00)= 10.000.000 TL olarak satın alınmıştır.

31.12.2018 tarihli BIST verilerine göre söz konusu eurobond'un rayiç bedelinin 1,970 USD olduğu anlaşılmış olup, mükellef kurum tarafından hesaplanan (1.000.000 x 1,970) – 2.000.000 = 30.000 USD (30.000 x 5,1)= 153.000 TL değerlendirme farkı, beyanname üzerindeki "diğer indirim" kalemleri arasında sehven 100.000 TL olarak gösterilmiştir.

8.İşlem:

Mükellef kurum tarafından Türkiye'de yerleşik Güven Bank A.Ş.'nin Bahreyn'de faaliyette bulunan (off-shore) şubesinden 02.03.2018 tarihinde 250.000.000 USD kredi kullanılmıştır. Kredinin vadesi bir yıl olup, yıllık faiz oranı %2'dir. Kullanılan kredi ile ilgili olarak, 2018 yılında toplam 30.000 TL faiz ve 100.000 TL kambiyo zararı tahakkuk ettirilmiştir. Faiz tutarları aylık olarak ödenmiştir.

Yapılan araştırmada, Ortak Ali Bayram ÇEVİK tarafından Güven Bank A.Ş. Mecidiyeköy Şubesinde, 01.03.2018 tarihinde, 1.250.000.000 TL tutarında 1 yıl vadeli mevduat hesabı açıldığı ve hesaba yıllık %8 oranında faiz uygulandığı anlaşılmıştır.

9.İşlem:

ABC Holdings NV'den 10.04.2018 tarihinde, 3 yıl vadeli ve yıllık libor+%1 faiz oranı ile 5.000.000 Avro kredi temin edilmiştir. Kredinin 500.000 Avro tutarındaki %10 kısmı işletme faaliyetlerinde kullanılmış, bakiye 4.500.000 Avro kısım ise alındığı tarihte ve aynı ödeme koşulları sağlanarak ilişkili tüzel kişi ABC Taşımacılık A.Ş.'ye aktarılmıştır. Bu borçlanma üzerinden 2018 hesap döneminde ödenen ve tahsil edilen tutarlara dair bilgiler şöyledir:

Tarih	İşlem Tutarı (TL)	İşlem
10.04.2018	30.000.000	ABC Holdings NV'den 5.000.000 Avro kredi alınması.
10.04.2018	30.000.000	ABC Taşımacılık A.Ş.'ye 4.500.000 Avro karşılığı 27.000.000 TL fon aktarımının yapılması.
31.10.2018	3.360.000	ABC Holdings NV'ye ilk kredi dilim ana para ve faiz ödemesinin (3.000.000 TL anapara ve 360.000 TL faiz ödemesi olarak) yapılması.
31.10.2018	36.000	ABC Holdings NV'ye yapılan ödeme esnasında oluşan 36.000 TL kur farkı giderinin tahakkuku
31.10.2018	2.856.400	ABC Holdings NV'ye yapılan kredi ödemesi nedeniyle ABC Taşımacılık A.Ş.'nin kullandığı 2.500.000TL anapara kısmı ile, 356.400 TL faiz ve kur farkının tahsilatı.

→ y No M A J K H



TÜRMOB

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

31.12.2018	-	Kredinin dönem sonu değerlemesi nedeniyle oluşan 300.000 TL kambiyo zararının gider hesaplarına alınması.
31.12.2018	-	Kredi borcunun dönem sonu değerlemesi nedeniyle oluşan kambiyo zararının 250.000TL kısmının ABC Taşımacılık A.Ş.'ye faturalandırılması.

Söz konusu borçlanma nedeniyle ABC Taşımacılık A.Ş. açısından örtülü sermaye şartlarının sağlanmış olduğu düşünülerek, bu kurumdan tahsil edilen (finansman gelirlerine alınan) toplam 606.400 TL, beyanname üzerinde iştirak kazançları istisnası olarak dikkate alınmıştır.

Verilen bilgiler ışığında aşağıda ifade edilen çeşitli değerlendirme, durum ve olasılıkları, iş bu soruda yer verilen aşağıdaki numaralandırmaya karşılık gelecek biçimde yalnızca doğru (D) veya yanlış (Y) olarak (1-D, 2/a-Y gibi) kodlayarak cevap kağıdında gösteriniz.

- 1- Yurtdışında yerleşik grup şirketi (ilişkili kişi), bulunduğu ülkede kredi kuruluşu statüsünde ise, bu şirketten kullanılan fonlar örtülü sermaye hesabında dikkate alınmaz.
- 2- Yurtdışında yerleşik (ilişkili) kredi kuruluşundan temin edilen kredi işleminde lehe alınan paralar;
a-Gider Vergileri Kanunu uyarınca BSMV'den istisnadır.
b-Kredilendirme işlemi yurtdışında gerçekleştirildiğinden BSMV'nin konusuna girmemektedir.
c-KDVK uyarınca KDV'ye tabi değildir.
d-KDVK 17/4-e gereği KDV'den istisnadır.
- 3- Yurtdışında yerleşik grup şirketinden kullanılan ve örtülü sermaye olduğu ortaya konulan kaynaklara ilişkin olarak faiz, vade farkı ve benzeri ödemeler ile masraflar KKEG olarak dikkate alınır. Ödeme tarihinde ortaya çıkan kur farkı gelir ve giderleri Kurumlar Vergisi matrahının/mali karın tespitinde dikkate alınmaz, VUK'un 280'inci maddesi uyarınca dönem sonu değerlendirme işleminden kaynaklı "Kur Farkı" gelir ve giderleri ise bu örtülü sermaye uygulaması kapsamı dışında değerlendirilir.
- 4- Örtülü sermaye kapsamında değerlendirilen yabancı kaynaklara ait faiz, vade farkı ve benzeri ödemeler ile kur farkları, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği tarih itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılır.
- 5- Yurtdışında yerleşik herhangi bir kredi kuruluşundan temin edilen kredinin, yurtiçinde yerleşik ilişkili kişiye, faiz oranı aynı kalmak ve aktarılan kredi dilimine isabet eden tüm masraflarda yansıtılmak kaydıyla kullanılması halinde;
a-ilk kredilendirmedeki vadenin uzaması, örtülü sermaye uygulaması bakımından aktarılan kısma ilişkin herhangi bir değerlendirme yapılmasını gerektirmez.
b-Söz konusu kredinin ilişkili kişiye, ilk kullanım tarihi (valör) dikkate alınmaksızın (bir süre krediyi temin eden işletme tarafından kullanılarak) herhangi bir tarihte aktarılması halinde, bu finansal işlemin köprü kredi niteliği ortadan kalkar.
c-Köprü kredide kullandırım vadesinin değişmesi, tüm kredi ilişkisinin (geriye dönük olarak) örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesini gerektirir.
d- Köprü kredide kullandırım vadesinin değişmesi, vadenin değiştiği tarihten itibaren finansman temini hizmeti ve tahakkuk ettirilen faiz ve benzeri giderler bakımından örtülü sermaye koşullarının tekrar değerlendirilmesini gerektirir.
- 6- Kullandıkları yabancı kaynakların örtülü sermaye niteliğinin, herhangi bir incelemeye bağlı olmaksızın kendilerince tespit etmiş ile üzerinden hesaplanan faiz ve benzeri giderlerin KKEG olarak beyan edilmesi halinde, bu işlemin mali sonuçları ortadan kalkmış olduğundan, ayrıca GVK 94/6-bii ve /veya KVK 30/3 uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.
- 7- Yurtdışında yerleşik ilişkili kişi, yalnızca grup şirketlerine değil, faaliyette bulunduğu ülkedeki tüm gerçek ve tüzel kişilere de kredi veriyorsa, KVK 30/4. madde düzenlemesi uyarınca yalnızca bu kuruma yapılan faiz ödemeleri üzerinden (geçerli BKK/CK uyarınca %0 oranında) tevkifat yapılacaktır.



TÜRMOB

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

- 8- Faaliyette bulunduğu ülke mevzuatına ve TC Merkez Bankası verilerine göre (Berne Union'a üye ve gözlemci kuruluşlar listesi) kredi kuruluşu kabul edilse dahi grup şirketlerine verilen krediler üzerinden tahakkuk ettirilen faizler, KDVK'nın konusuna girmektedir.
- 9- Yurtdışında yerleşik grup şirketinden temin edilen krediye ilişkin düzenlenen sözleşme Damga Vergisinden istisna edilmiş kağıtlar arasındadır.
- 10- Yurtdışında yerleşik grup şirketinden döviz cinsinden temin edilen kredi üzerinden;
 - a-Tahakkuk ettirilen faiz üzerinden ortalama vadesine göre belirlenen oranlarda KKDF hesaplanır.
 - b-Kredi tarihindeki ana para tutarı üzerinden ortalama vadesine göre belirlenen oranlarda KKDF hesaplanır.
 - c-İlişkili kişi aynı zamanda kredi kuruluşu statüsünde ise KKDF hesaplanmaz, grup şirketi ise ortalama vadesine göre KKDF hesaplanır.
 - ç-Kredi kullanan işletme tarafından sorumlu sıfatıyla KKDF beyan edilir.
- d-Krediye aracılık eden Türkiye'de yerleşik banka tarafından KKDF beyan edilir.
- e-Finansman temini, birden fazla yıl veya birden fazla kredi bazında gerçekleşiyor ise yurtdışında yerleşik işletme tam mükellef kabul edilerek, bu işletme adına KKDF tahakkuk ettirilir.
- 11- Örtülü sermaye olarak beyan edilen faiz ve benzer giderler KKEG olarak dikkate alındığından, dayanak borçlanmalar KDVK uyarınca finansman temini hizmeti olarak değerlendirilmez.
- 12- Yurtdışında yerleşik grup şirketinin yurtdışında yerleşik kredi kuruluşundan temin ederek yurtiçinde yerleşik ilişkili kişiye aktardığı fonlar, köprü kredi olması halinde hem örtülü sermaye hesabında dikkate alınmaz, hem de tahakkuk ettirilen faizler üzerinden KDVK 9'uncu madde gereği sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmaz.
- 13- Yurtdışında yerleşik grup şirketinden, üzerinden herhangi bir faiz ve kur farkı tahakkuk ettirilmeksizin (faizsiz olarak) temin edilen yabancı kaynak kullanımları, KVK ve KDVK düzenlemeleri gereği herhangi bir vergisel yükümlülük doğurmamaktadır.
- 14- Örtülü sermaye kapsamında olduğu işletme kayıt ve beyanlarında yer alan borçlanmalarda, yabancı kaynağı kullanan (borçlanan) kurumun ilgili hesap döneminde Kurumlar Vergisi matrahı oluşmamışsa, Kaynak kullandıran (borç veren) mükellef kurum KVK 5'inci madde kapsamında İştirak Kazancı istisnasından yararlanamaz.
- 15- Örtülü sermaye kapsamındaki borçlanmalar üzerinden gerekli durumlarda Sorumlu Sıfatıyla KDV hesaplanarak beyan edilmesi halinde, beyan edilerek ödenen bu KDV'nin KDVK düzenlemeleri uyarınca indirim KDV olarak dikkate alınması mümkündür.

(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)

2020/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Revizyon
19 Eylül 2020 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

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 yahut sorudaki tüm seçeneklerin ayırım gözetilmeksizin veya ayrıca ifade edilmeksizin/açıklanmaksızın **toplu olarak (olumlu/olumsuz değerlendirilmesi) hallerinde**, yanıtı 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 hazırlanılmış olup, adayların cevap kağıtlarında böylesi kapsam ve genişlikte bir açıklamanın beklenilmemiş olması tabiidir.



TÜRMÖB

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

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

YANIT 1

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) Genel Tebliği'nin,"5.6.2.4.3. Bedelsiz olarak elde edilen kazançların durumu" başlıklı bölümünün ikinci paragraf düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

"5.6.2.4.3. Bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından sağlanan kazançların durumu Sermaye yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması neticesinde sermaye artırımını nedeniyle verilecek bedelsiz hisse senetlerinin, bu şirkete iştirak edenler yönünden aktif ve pasiflerinde bir artışa neden olmaması gerekir. Dolayısıyla, bedelsiz hisse senetleri nedeniyle aktifte tutulan hisselerin sadece adedi değişecek, bedelinde değişme olmayacaktır.

Dönem kârından ayrılan yedekler kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunulması halinde ise bu işlem sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kâr payı dağıtılması arasında fark bulunmamaktadır. Her iki halde de ortaklar, kurum bünyesinde oluşan kârlar üzerinde tasarrufta bulunma imkanına sahip olmaktadır. Dolayısıyla, kâr yedeklerinden karşılanan sermaye artırımları sonucunda ortaklarca bedelsiz iştirak hissesi iktisap edilmesi durumunda, alınan bu iştirak hisseleri nominal bedelle iştirak hesaplarında izlenecek ve iştirak kazançları istisnası nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulmayacaktır.

İştirak edenler yönünden bedelsiz olarak elde edilen hisse senetlerinin satışından doğan kazançların %75'i de maddede yer alan şartlar dahilinde kurumlar vergisinden istisna edilecektir."

Genel Tebliğin,"5.6.2.4.3. Bedelsiz Olarak Elde Edilen Kazançların Durumu" başlıklı bölümünün ikinci paragrafın yürütmesi, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 16.09.2013 tarihli kararıyla durdurulmuş, Danıştay Dördüncü Dairesi'nin bu kararı ise Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun (DVDDK) 28.11.2013 tarihli kararıyla kaldırılmıştı.

Dava sonucunda ilgili paragraf Danıştay Dördüncü Dairesi'nin 14.06.2017 tarih ve E:2013/2951 K:2017/5260 sayılı kararıyla iptal edilmiştir. Karar, davalı idare tarafından temyiz edilmiş, DVDDK bu defa, 07.02.2018 tarih ve E:2017/626 K:2018/51 sayılı kararıyla temyiz istemini kabul ederek Dördüncü Dairenin iptal kararını bozmuştur.

DVDDK'nın bozma kararını Gelir İdaresi resmi internet sitesinden duyurmuş, internet sitesinin mevzuat bölümünde yer alan Genel Tebliğin ilgili bölümünde yer alan paragrafın iptal edildiğine ilişkin not da kaldırılmıştır.

DVDDK Kararının gerekçesinde özetle şu açıklamalara yer verilmiştir:

- Dönem kârından ayrılan yedekler kullanılarak yapılan sermaye artırımını sonucu ortaklara bedelsiz hisse senedi verilmesi ile fiilen kâr payı dağıtılması arasında fark yoktur.
- Kâr yedeklerini kullanarak sermaye artışı gerçekleştiren şirketin ödenmiş sermayesi artırılan tutar kadar artar. Ortaklar açısından bakıldığında, iştirak edilen şirketteki sermaye artışı nedeniyle sahip olunan hisse senedinin sayısı artacağı gibi iştirakin değeri de artar. Bu durumun ortaklara doğrudan kâr dağıtımından bir farkı yoktur.

Bu açıklamalara ve yasal düzenlemelere göre;

- Sermaye yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunan iştiraklerden bedelsiz edinilen hisse senetleri nedeniyle aktifte değer olarak bir değişiklik yapılmaması,
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıkları dışındaki yatırım ortaklıklarının kâr yedeklerini sermayeye eklemesi sonucu, bu ortaklıklardan bedelsiz elde edilen hisse senetlerinin nominal bedeliyle aktifte alınması, aynı tutarın gelir kaydedilmesi ve bu kurumlardan elde edilen kazançların iştirak kazancı istisnası kapsamına girmemesi nedeniyle kurumlar vergisine tabi tutulması,



TÜRMOB

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

• Diğer yatırım ortaklıkları ile kazancı kurumlar vergisine tabi diğer kurumların, kâr yedekleri kullanılmak suretiyle sermaye artırımında bulunan iştiraktan bedelsiz edinilen hisse senetlerinin nominal değeriyle aktive kaydedilmesi, aynı tutarın gelir kaydedilmesi ancak KVK'nın 5/1-a madde düzenlemesi gereği iştirak kazancı olarak kurumlar vergisinden istisna tutulması, gerekmektedir.

Bu düzenlemelere göre;

1- Penguen A.Ş.'nin, 2018 hesap döneminde, tamamı kar yedeklerinden karşılanmak üzere sermaye artırımı yapması nedeniyle, ABC Mağazacılık A.Ş. tarafından bedelsiz olarak elde edilen 250.000,00TL tutarındaki iştirak hissesi, Penguen A.Ş. tarafından yapılan kar payı dağıtımı niteliğindedir.

2- KVK'nın 5/1-a bendi düzenlemesi gereği, 250.000,00TL kazanç için iştirak kazancı istisnasından yararlanacaktır.

3- İlgili KVK Genel Tebliğ düzenlemesi için 2013-2018 döneminde idari yargılama süreci işletilmiştir. İşleyen yargısal süreçte (son olarak), DVDDK'nın 07.02.2018 tarih ve E:2017/626 K:2018/51 sayılı kararıyla 1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nin ilgili bölümünün yürütülmesine devam olunması, bu düzenlemelerin, kazancın elde edildiği dönem açısından da geçerli olması sonucunu doğurmaktadır.

4- Yapılması gerekli tüm bu işlemlerin sonucu olarak, kurumlar vergisi açısından vergi kaybına yönelik bir husus bulunmamaktadır.

YANIT 2

7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanununun 10'uncu maddesinin onüçüncü fıkrası düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“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.

2) Tam mükellefiyete tabi gerçek kişiler ile kurumların kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazançları, 31/12/2018 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmiş olması kaydıyla gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.

1) Bakanlar Kurulu, bu fıkarda yer alan süreleri, bitim tarihlerinden itibaren altı aya kadar uzatmaya; Maliye Bakanlığı, fıkra kapsamına giren varlıkların Türkiye’ye getirilmesi, bildirim ve beyanı ile işletmeye dâhil edilmelerine ilişkin hususları, bildirim veya beyana esas değerlerin tespiti, bildirim ve beyanların şekli, içeriği ve ekleri ile yapılacağı yeri, fıkranın uygulanmasında kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

7143 sayılı Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanununun 10 uncu maddesinin onüçüncü fıkrası hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usul ve esasların belirlenmesi amacıyla yayımlanan 3 seri numaralı Genel Tebliğ düzenlemelerine göre;

MADDE 15 – 7143 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin on üçüncü fıkrasının (h) bendi ile yurt dışından elde edilen bazı kazançlar, gelir veya kurumlar vergisinden istisna edilmektedir. İstisna kapsamına **31/10/2018** (bu tarih dahil) tarihine kadar elde edilenler de dahil olmak üzere;

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin yurt dışında satışından doğan kazançlar,



TÜRMOB

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

- Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlardan elde edilen iştirak kazançları,
- Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen ticari kazançlar girmektedir.

(2) Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan ve 31/12/2018 (bu tarih dahil) tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilen kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

(3) İstisna uygulamasından, bu kazançlarını Türkiye’ye transfer etmeleri şartıyla, Türkiye’de tam mükellef olan gerçek kişiler ve kurumlar (serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükellefler dahil) yararlanabileceklerdir.

MADDE 16 – (1) 7143 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin on üçüncü fıkrasının (h) bendi kapsamına giren ve yurt dışından elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasından yararlanılabilmesi için; yurt dışı iştirak kazancı, yurt dışı iştirak hissesi satış kazancı, yurt dışı şube kazancı ile kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların tasfiyesinden doğan kazancın **31/12/2018 tarihine kadar, Türkiye’ye transfer edilmiş olması gerekmektedir.**

(2) Bu kazançların ilgili mevzuat çerçevesinde Türkiye’ye getirildiği, mükelleflerce kanaat verici belgelerle ispat edilecektir.

Genel Tebliğin 17/5 düzenlemesi gereği, 01.01.2018 tarihinden önce elde edildiği halde kayıtlara intikal ettirilmeyen ve beyan dışı bırakılan iştirak kazançları, iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, yurt dışı şube kazançları ile bu tarihten önce elde edilen yurt dışında bulunan kurumların tasfiyesinden doğan kazançlar ile ilgili olarak bu istisna hükmünden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, söz konusu kazançların 7143 sayılı Kanununun onuncu maddesinin on üçüncü fıkrasının (a) bendinde belirtilen hükümden yararlanarak Türkiye’ye getirilme imkanı bulunmaktadır.

Buna göre, (13) 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.



TÜRMOB

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

Ayrıca KVK'nın 5/1-c bendi gereği; Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının % 75 veya daha fazlası, kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az % 10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tâbi anonim şirketlerin, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları kurumlar vergisinden bağıstıktır.

KVK 1 Seri numaralı Genel Tebliği'nin 5.3. ayırımına göre, tam mükellef anonim şirketlerin yurt dışı iştirak hisselerini elden çıkarmalarına ilişkin istisna KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, tam mükellef olmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Buna göre, bentte yer alan istisnadan sadece belli şartları taşıyan tam mükellefiyete tabi anonim şirketler yararlanabilecek olup anonim şirketin; (i) Yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye'de tam mükellef olmaması, (ii) Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak etmesi (iii) Satışa konu iştirak hisselerini, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifinde tutmuş olması gerekmektedir.

Dolayısıyla, anonim şirketin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %75'i veya daha fazlasının, en az bir yıl süreyle yurt dışı iştiraklerinden oluşması gerektiği gibi, anonim şirketin aktifinin %75'ini veya daha fazlasını oluşturan yurt dışı iştiraklerin her birinin sermayesine, en az bir yıl süreyle, en az %10 oranında iştirak edilmesi gerekecektir.

Bu düzenlemelere göre;

- 1- 7143 sayılı Kanun ve 3 Seri No'lu Genel Tebliğ "İKİNCİ KISIM" düzenlemeleri çerçevesinde, bu kapsamda elde edilen kazançlar, belirlenen şartlar dahilinde "vergiden istisna" tutulmaktadır.
- 2- Bu (istisna) kazançların Türkiye'ye transfer edilmesi asıl olup, söz konusu kazançların Türkiye'deki banka veya aracı kurumlara bildirilmesi ve bildirilen varlıklara ilişkin olarak %2 oranında vergi hesaplanarak beyan edilmesi söz konusu değildir.
- 3- Soruda yer verilen kazanç unsurları açısından temel belirleme, 7143 sayılı Kanun kapsamında kazancın "yurt dışında elde edilmesidir." Söz konusu kazançların vergiden istisna tutulabilmesi için KVK'nın 5'nci maddesinde yer alan (durumlarına uygun) diğer şartları taşımaları da gerekmemektedir.
- 4- 30.11.2018 tarih ve 405 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 7143 sayılı Kanun'un 10/13-a,b,c,e bentlerinde (kamuoyunda varlık barışı olarak bilinen düzenlemeler için) düzenlenen süreler, 6 ay uzatılmış olup, söz konusu süre uzatımı 7143/10-13/h bendi düzenlemesi için geçerli bulunmamaktadır. Bentte yer alan somut kazanç unsurları açısından yapılacak değerlendirmede, ilgili kazancın/kazançların **31.12.2018 tarihine kadar, Türkiye'ye transfer edilmiş olması gerekmektedir olduğu vurgulanmalıdır.**
- 5- Kazakistan'da yerleşik Susurmena Sport 1967 Ltd. iştirak hissesinin 22.10.2018 tarihinde İrlanda'da yerleşik ABC Telecommunications BV'ye satışından elde edilen 100.000 TL kazanç kısmı, 31.10.2018 tarihinde elde edilmiş bulunması nedeniyle 7143/10-13/h kapsamında değerlendirilecektir. Kazancın 31.12.2018 tarihinde Türkiye'ye getirildiğinin tevsiki, ilgili yasal düzenlemeden yararlanılması için yeterlidir.
- 6- Rusya Federasyonu'nda yerleşik Trapezus Sports Services OOP'den 2016 ve 2017 yılları için elde edilen 50.000 TL yurt dışı iştirak kazancı ise (veriler ışığında) 31.12.2018 tarihine dek Türkiye'ye getirilmemiş olduğundan 7143/10-13/h düzenlemesi kapsamında değerlendirilemeyecektir. Ancak, mükellef kurum tarafından ilgili kazancın KVK'nın 5/1-b ve 7143/13-a bendi kapsamında ayrıca değerlendirilebileceği tabiidir.



TÜRMOB

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

7- Rusya Federasyonu'nda yerleşik Trapezus Sports Services OOP iştirak hissesinin 11.11.2018 tarihinde Türkiye'de yerleşik ABC Holding A.Ş.'ye satışından elde edilen kazanç, gerek 31.10.2018 tarihine dek elde edilmediği, gerekse doğrudan doğruya kazanç yurt dışında elde edilmediğinden 7143/10-13/h düzenlemesi kapsamında değerlendirilemeyecektir. Ancak işlem, mükellef kurum tarafından bu defa KVK'nın 5/1-c düzenlemesi kapsamında da ele alınabilecektir. Satış işlemi için verilen bilgilerden söz konusu düzenleme kapsamında KVK Genel Tebliği ile getirilen tüm koşulların sağlanmadığı anlaşıldığından, mükellef kurum tarafından ilgili madde kapsamında da işlem yapılamayacak bulunmaktadır.

8- Tüm kazanç unsurları bakımından KDVK düzenlemeleri kapsamında yapılacak herhangi bir vergisel işlem bulunmamaktadır.

YANIT 3

İnternet üzerinden ifa edilen reklam hizmeti verilmesi işlemleriyle ilgili vergi güvenliğinin sağlanması amacıyla, 19.12.2018 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile GVK'nın 94'üncü maddesi ve KVK'nın 15'inci maddesinin birinci fıkralarında sayılan kişi ve kurumlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri gelir/kurumlar vergisi tevkifatı kapsamına alınmıştır. Dolayısıyla, ilgili GVK ve KVK maddelerinde sayılan gerçek ve tüzel kişilere, internet ortamında reklam hizmeti almaları halinde bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verene ve hizmetin verilmesine aracılık edenlere yapacakları ödemeler üzerinden stopaj yapma zorunluluğu getirilmiştir.

Bu sayılanların dışında kalan kişi veya kurumların ilgili Karar kapsamında tevkifat yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır. Karara göre, internet ortamında reklam hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere bu hizmetlere ilişkin olarak yapılacak ödemelerden, kendisine ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi tevkifatı yapılacaktır. Kararla, GVK'nın 94'üncü maddesinde yer alan tevkifat nispetleri hakkındaki 2009/14592 sayılı BKK'da yapılan değişiklikte stopaj oranı %15 olarak belirlenmiş olup, tam veya dar mükellef gerçek kişiler ile mükellef olup olmadığına bakılmaksızın hizmeti veren veya hizmete aracılık edenlere yapılacak internet reklamı bedeli ödemelerinden %15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Aynı şekilde, KVK'nın 30'uncu maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları hakkındaki 2009/14593 sayılı BKK'da yapılan değişiklikte de internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetin verilmesine aracılık eden dar mükellef kurumlara bu hizmetlerine ilişkin olarak yapılan ödemeler üzerinden yapılacak tevkifat oranı %15 olarak belirlenmiştir. Karar ile ayrıca tam mükellef kurumlara (kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanlara) yapılan ödemelerden yapılacak kurumlar vergisi tevkifat oranı da, KVK'nın 15'inci maddesine ilişkin 2009/14594 sayılı BKK'da yapılan değişiklikte %0 olarak belirlenmiştir.

Hizmete aracılık edenin tam mükellef kurum olması fakat hizmeti verenlerin dar mükellef olması ve ödemenin de hizmete aracılık eden aracılığıyla yapılması halinde, hizmete aracılık edene yapılan ödemeler üzerinden ödemeyi yapanlarca %0; hizmete aracılık eden tarafından hizmeti veren dar mükellefe yapılan ödeme üzerinden de hizmete aracılık edenlerce %15 oranında tevkifat yapılacaktır.

Karar, 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla, yukarıda sayılan kişi ve kurumlar bu tarihten itibaren internet ortamında verilen reklam hizmeti bedeli olarak yapacakları ödemeler üzerinden belirlenen oranlarda gelir veya kurumlar vergisi tevkifatı yapacak ve muhtasar beyanname ile vergi dairelerine beyan ederek ödeyeceklerdir.

Uygulamaya dair ayrıntılara ise 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinde değişiklik yapan 17 seri numaralı KVK Genel Tebliğinde yer verilmiştir.



TÜRMOB

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

İlgili Tebliğ'de vergi tevkifatının

uygulanmasına dair aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı 01.01.2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup hizmet bu tarihten önce verilmiş olsa dahi, anılan tarihten itibaren (bu tarih dahil) yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu vergi kesintisinin uygulanması açısından, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlere anılan Kararın yürürlük tarihinden önce nakden veya hesaben ödeme yapılmış olması halinde, bu ödemelerin konusunu teşkil eden hizmetlere ilişkin olarak 01.01.2019 tarihinden sonra yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Örneğin, (Z) A.Ş. Ekim 2018 döneminde (B) Reklamcılık Ltd. Şti.'den internet ortamında reklam hizmeti almış ve bu hizmete ilişkin (B) Reklamcılık Ltd. Şti. tarafından Kasım 2018 döneminde düzenlenen faturayı yasal defterlerine kaydetmiştir. Aralarındaki anlaşma gereği (Z) A.Ş. hizmet bedelinin ödemesini 15 Ocak 2019 tarihinde yapacaktır.

Kasım 2018 döneminde faturanın (Z) A.Ş.'nin defterlerine kaydedilmesi ile hesaben ödeme gerçekleşmiş olduğundan 15 Ocak 2019 tarihinde yapılacak nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.”

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 17.07.2019 tarih ve 62030549-125[15-2019/14]-E.579305 sayılı Özelge'de ise işlem sonucu elde edilen kazancın niteliğine dair açıklamalara da yer verilmiştir. Söz konusu Özelge metni aşağıdaki gibidir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin İstanbul Ticaret Sicil Müdürlüğüne ... sicil numarası ile kayıtlı olduğu, yurtiçi ve yurtdışı kurumsal ve/veya bireysel müşterilerinize web sitesi üzerinden internet ortamında mal ve hizmet satışı faaliyetlerini gerçekleştirdiğinden bahisle yurt dışında mukim sosyal paylaşım sitelerinden, yurt dışında yayınlanmak üzere internet ortamında reklam verilmesi sırasında söz konusu reklam hizmetine ilişkin olarak düzenlenen faturalarda reklam verilen ilgili ülke detayı ile birlikte ücretlendirmenin gerçekleştiği, tutarların ayrı görülmekte ve tespit edilmekte olduğu belirtilerek fatura içeriğinde ülkelere göre ayırım olduğunda yurt dışı mukim firmalara yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı hakkında bilgi talep edildiği anlaşılmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece 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 (a) bendinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de bir işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

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

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde ise dar mükellefiyete tâbi kurumların maddenin birinci fıkrasının bentlerinde yer alan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı öngörülmüş olup söz konusu kesinti oranları 03/02/2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir.



TÜRMÖB

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

19/12/2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18/12/2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı eki Kararın 1 inci maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetlerinin vergi kesintisi kapsamına alınmış olduğu, bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu Kararın 3 üncü maddesi aşağıdaki gibidir;

"MADDE 3- 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde yer alan dar mükellefiyete tabi kurumların vergi kesintisine tabi kazanç ve iratlarından yapılacak vergi kesintisi oranları hakkındaki 12/1/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıdaki bent eklenmiştir.

"15- Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden;

a) İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %15."

Dolayısıyla, internet ortamında verdikleri reklam hizmetlerine ilişkin olarak bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellefiyete tabi kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Yukarıda yer verilen hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların ticari kazançlarının Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulabilmesi için Türkiye'de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun bir işyeri bulunması veya daimi temsilci bulundurmaları ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, kanuni ve işmerkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların;

- Yurt dışında elde ettikleri ticari kazançları Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olmadığından ve

- Sözleşme de dahil olmak üzere hizmete ilişkin süreçlerin Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yürütülmemesi kaydıyla yurt dışında yayınlanmak üzere vermiş oldukları internet ortamında reklam hizmetleri Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yapılan işler olarak değerlendirilemeyeceğinden, yurtdışındaki müşterilerinize yönelik olarak yurt dışında yayınlanan internet ortamında reklam hizmetlerine ilişkin olarak anılan kurumlara yapacağımız ödemelerden 476 sayılı Karar kapsamında vergi kesintisi yapmanıza gerek bulunmamaktadır."

3065 sayılı Kanunun (9/1) inci maddesine göre, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutma yetkisine sahiptir. Vergi alacağını güvence altına almak amacıyla düzenlenen bu madde sadece ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar için öngörülmüş değildir. Maliye Bakanlığı, bunların dışında gerekli gördüğü diğer hallerde de verginin ödenmesinden işleme taraf olanları sorumlu tutabilecektir. Maddede belirtilen işlemlere taraf olanlar, kendine mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen kişi ve/veya kurumlardır. Bunlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten mükellef gibi sorumlu olacaklardır.

KDVK Genel Uygulama Tebliği'nin "2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi Ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı bölümünde;

"KDVK'nın 1'inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan



TÜRMOB

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

hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı

hükme bağlanmıştır.

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

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

Damga Vergisi Kanununa (DVK) göre vergiyi doğuran olay, kural olarak, Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yer alan kâğıtların imzalanmak suretiyle düzenlenerek hukuken tekemmül etmesidir. Bu bağlamda, DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisine tabi iken, 9'uncu maddesine göre, bu kanuna ekli (2) sayılı tabloda yazılı kâğıtlar damga vergisinden müstesnadır denmektedir.

Dolayısıyla bir kâğıdın damga vergisine tabi olması için birlikte aranan şartlar şunlardır;

A-DVK'ya ekli (1) sayılı tabloda yazılı olmalıdır,

B- Yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen veya elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belge olmalıdır,

C-Bu belgeler herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan bir belge olmalıdır

23.01.2004 gün ve25355 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun 3 üncü maddesinde; " Elektronik veri": Elektronik, optik veya benzeri yollarla üretilen, taşınan veya saklanan kayıtlar, "Elektronik imza": Başka bir elektronik veriye eklenen veya elektronik veriyle mantıksal bağlantısı bulunan ve kimlik doğrulama amacıyla kullanılan elektronik veri, "İmza sahibi": Elektronik imza oluşturmak amacıyla bir imza oluşturma aracını kullanan gerçek kişi, olarak tanımlanmıştır. Aynı Kanunun 4 üncü maddesinde ise "Güvenli elektronik imza"; i- Münhasıran imza sahibine bağlı olan, ii- Sadece imza sahibinin tasarrufunda bulunan güvenli elektronik imza oluşturma aracı ile oluşturulan, iii-Nitelikli elektronik sertifikaya dayanarak imza sahibinin kimliğinin tespitini sağlayan, iv-İmzalanmış elektronik veride sonradan herhangi bir değişiklik yapılmıyacağına ilişkin tespitini sağlayan, elektronik imza olarak ifade edilmiştir.

Kanunun 5'inci maddesinde de; Güvenli elektronik imzanın, elle atılan imza ile aynı hukukî sonucu doğurduğu, kanunların resmî şekle veya özel bir merasime tabi tuttuğu hukukî işlemler ile teminat sözleşmelerinin güvenli elektronik imza ile gerçekleştirilemeyeceği vurgulanmıştır.

Yine konuya ilişkin olarak 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) 1525'inci maddesinde; "Tarafların açıkça anlaşmaları ve 18 inci maddenin üçüncü fıkrası saklı kalmak şartıyla, ihbarlar, ihtarlar, itirazlar ve benzeri beyanlar; fatura, teyit mektubu, iştirak taahhünamesi, toplantı çağrıları ve bu hüküm uyarınca yapılan elektronik gönderme ve elektronik saklama sözleşmesi, elektronik ortamda düzenlenebilir, yollanabilir, itiraza uğrayabilir ve kabul edilmişse hüküm ifade eder" şeklinde düzenleme yapılmış ve Kanunun "Güvenli elektronik imza" başlıklı 1526 ncı maddesinde de; aynı maddede sayılan istisnalar dışında, "Ticaret şirketleri ile gerçek ve tüzel kişi diğer tacirlere ilişkin olarak, bu Kanunun zorunlu tuttuğu bütün işlemler elektronik ortamda güvenli elektronik imza ile de yapılabilir. Bu işlemlerin dayanağı olan belgeler de aynı usulle elektronik ortamda düzenlenebilir. Şirket adına imza yetkisini haiz kişiler şirket namına kendi adlarına üretilen güvenli elektronik imzayla imza atabilirler.



TÜRMÖB

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

Bu durumda, kullanılacak nitelikli elektronik sertifikalarda sertifika sahibi alanı içerisine, sertifika sahibinin ismiyle birlikte temsil ettiği tüzel kişinin de ismi yazılır. Bu husus tescil ve ilan edilir” denilmiştir.

Bu nedenle herhangi bir hususu ibraz edebilir nitelikte olmayan ve elektronik ortamda düzenlenen belgeler (şahsi ya da şirket mail adreslerinden) bir kâğıda basılmadığı ve imzalanmadığı sürece, ortada bir kâğıt olmadığı için damga vergisinden de bahsedilemeyecektir. Buna karşılık sadece “Elektronik İmza Kanunu’nun” öngördüğü şekilde elektronik imza taşıyan belgeler Damga Vergisine tabidir.

Borçlar Kanunu ve DVK birlikte değerlendirildiğinde sözleşmeler yazılı ya da sözlü olarak yapılabilir. Yazılı sözleşme için sözleşmenin ıslak imza ile imzalanması ya da güvenli elektronik imza ile gönderilip saklanması temel şarttır. DVK da buna paralel ıslak imza ya da elektronik imzayla oluşturulan belgeleri kapsama almaktadır. Islak imza ya da elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulmayan belgeler damga vergisinin konusuna girmeyecektir.

Bununla beraber internet üzerinden alışveriş sırasına sözleşmeyi onaylıyorum seçeneğinin işaretlenmesi ve bu sözleşmenin ispat gücü açısından tekemmül etmiş bir sözleşme olarak mahkemelerce ispat açısından kabul edilmesi de damga vergisi açısından sonucu değiştirmeyecektir. Mesafeli satış sözleşmeleri ya da değil elektronik güvenli imza kullanılmadığı müddetçe elektronik ortamda onaylanan belgeler damga vergisinin konusuna girmediğinden damga vergisine tabi olmamalıdır.

Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 18.09.2014 tarih ve 90792880155[12012/1360]894 sayılı Özeldesinde de;

“... - Karşı tarafça yazılı ya da elektronik imza kullanılmak suretiyle elektronik olarak teyit edilmemiş ve herhangi bir sözleşmeye bağlanmamış olan sipariş emirlerinin damga vergisine tabi tutulmaması,

- Belli parayı ihtiva etmeyen bir sözleşmenin imzalanmasını müteakip bu sözleşmeye atfen ve/veya sözleşmede yazılı birim fiyatlar kullanılmak suretiyle düzenlenen belli paranın hesaplanabildiği sipariş emirlerinin, mevcut sözleşme hükümlerini değiştiren yeni bir kâğıt olması nedeniyle damga vergisine tabi tutulması,

- İnternet sitesi üzerinden online olarak yapılan sipariş emirleri ile sipariş emri düzenlemeksizin elektronik posta iletisi şeklinde teklif ve kabul süreci gerçekleştirilen alım işlemlerinin 5070 sayılı Kanunda tanımlanan elektronik imza kullanılmak suretiyle gerçekleştirilmesi halinde kabule ilişkin elektronik imzanın kullanıldığı tarih itibarıyla damga vergisine tabi tutulması ve söz konusu damga vergisinin sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunan tarafça, her iki tarafın sürekli damga vergisi mükellefiyeti bulunması veya bulunmaması durumlarında ise taraflardan herhangi birince müteselsil sorumluluk dahilinde DVK’nın 22 nci maddesi kapsamında damga vergisi beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi,

- 5070 sayılı Kanunda tanımlanan elektronik imza kullanılmaksızın gerçekleştirilen internet sitesi üzerinden online olarak yapılan alım işlemlerinde ise damga vergisi aranılmaması, gerekmektedir.” Denilmektedir.

DVK’ya ekli (1) sayılı listede yer alan ve yazılıp imzalandıktan sonra bir hususu ispat edici mahiyetteki sözleşmeler damga vergisine tabi bulunmaktadır. Anılan listede yer almadıkları için yazılıp imzalanmış olsalar bile doğrudan damga vergisine tabi olmayan sipariş ve teklif mektupları ise ancak belli şartlarda verginin konusuna girmektedir. Bu kağıtların verginin konusuna girmeleri için herhangi bir akdi tamamlayıcı ya da akdin yerine geçen belgeler olması gerekir.



TÜRMOB

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

Bir kağıdın damga vergisine tabi

olup olmayacağını belirleyen en önemli unsurlardan olan “imza” kavramı ise günümüzde yaşanan teknolojik gelişmelere paralel olarak sadece bir kağıt üzerine elle atılan ıslak imza olmaktan çıkmış ve yeni anlamlar kazanmıştır. Bu bağlamda “güvenli elektronik imza” kavramı, hem DVK’da hem Borçlar Kanununda ve hem de TTK’da yer alarak hukuk sistemimize dahil edilmiş ve usulüne uygun olarak güvenli elektronik imza ile imzalanan kağıtların ıslak imzalı kağıtlar gibi delil olarak kabul edilmesi benimsenmiştir.

Dolayısıyla taraflarca güvenli elektronik imza ile imzalanmış sözleşmelerin ve yine sözleşmeyi tamamlayıcı mahiyette ya da sözleşme yerine geçen sipariş ve teklif mektupları ile bunların kabulüne ilişkin teyit mektuplarının genel esaslara göre ispat edici ve imzalı kağıtlar olarak damga vergisine tabi tutulacağı tartışmasızdır. Ancak bu durum bütün elektronik verilerin otomatik olarak damga vergisine tabi olması gibi bir sonuç da doğurmamaktadır. Buna göre elektronik imzalı bir belgenin damga vergisine tabi tutulabilmesi için; Belgedeki elektronik imzanın güvenli elektronik imza olarak bu konuda çıkarılan mevzuatta uygun bir şekilde atılmış olması gerekir. Bu şartları taşımayan belgelerin vergiye tabi tutulması söz konusu değildir. Bu belgelerin vergiye tabi olabilmesi için işlemin hukuki olarak tekemmül etmiş olması yani gerekli tüm şekil şartlarını taşıması gerekir.

Dolayısıyla söz konusu belgelerin vergilendirilebilmesi için taraflarca imzalanmış olması gerekeceğinden, sadece taraflardan birinin ilgili belgeyi elektronik imza ile düzenlemiş olması yeterli değildir. Bir başka ifade ile elektronik imzalı belgelerin vergilendirilebilmesi için her iki tarafın da elektronik imza konusunda hesapları ve yetkileri olması ve belgenin ilgili sistem üzerinde üretilmesi gerekir. Oluşturulan belgelerin vergiye tabi tutulabilmeleri için mutlaka bunların çıktılarının alınmasına ve kağıt ortamında oluşturulmalarına gerek yoktur. Yani çıktıları alınmasa bile söz konusu belgeler diğer şartları taşımaları kaydıyla vergilendirilebilir.

Bu düzenlemelere göre;

- 1- İnternet üzerinden verilen reklam hizmeti karşılığı Chatting Ltd’ye 01.01.2019 tarihinde yapılan ödemeler üzerinden, 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ve 17 seri numaralı KVK Genel Tebliği kapsamında vergi tevkifatı yapılmayacaktır.
- 2- Chatting Ltd. tarafından mükellef kuruma verilen hizmet, GVK/KVK ve ÇVÖA düzenlemeleri gereği serbest meslek/gayri maddi hak teslimi/hizmeti olmayıp, ticari faaliyet kapsamında tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, dar mükellef kurum tarafından, elde edilen ticari kazanç üzerinden KVK’nın 30’uncu maddesi uyarınca herhangi bir vergi tevkifatı da yapılmayacaktır.
- 3- Reklam hizmeti doğrudan doğruya ve bir bütün olarak İngiltere’de yerleşik Chatting Ltd. tarafından ifa edildiğinden, gerçek usulde gelir vergisi mükellefi Ali UZUN’a Chatting Ltd.’ye yapılacak ödemeye/borcuna mahsuben ödenen 50.000TL üzerinden de GVK ve KDVK yönünden herhangi bir tevkifat yapılmayacaktır.
- 4- İnternet üzerinde ifa edilen reklam hizmetleri için yararlanma Türkiye’de gerçekleştiğinden, Chatting Ltd.’ye ödenen 200.000TL üzerinden KDVK’nın 9’uncu maddesi uyarınca $(200.000 \times \%18) = 36.000$ TL sorumlu sıfatıyla KDV tevkifatı mükellef kurum tarafından yapılacaktır.
- 5- 01.12.2018 tarihinde elektronik ortamda düzenlenmiş sözleşme üzerinden, 5070 ve 488 sayılı kanun düzenlemeleri gereği, $(200.000 \times \%0948) = 1.896$ TL Damga Vergisi, Aralık/2018 vergilendirme dönemi için hesaplanarak, beyan edilecektir.
- 6- Elde edilen veriler (sözleşme, fatura tarihi ve yasal defterlere kayıt tarihi) ışığında, reklam hizmeti yararlanma döneminin 15.12.2018-15.01.2019 olduğu anlaşıldığından, dönemsellik ilkesi gereği olarak, 2018 hesap dönemi pazarlama, satış ve dağıtım giderinin 200.000TL değil, $(200.000/2) = 100.000$ TL olarak dikkate alınması gerekmektedir.



KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Uygulama ile ilgili ayrıntılara, 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinde değişiklik yapan 9 ve 10 seri numaralı KVK genel tebliğlerinde yer verilmiştir.

Bu düzenlemelere göre, sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca indirimde konu edilecek tutarın hesaplanmasında, 01.07.2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden, ilgili hesap döneminin sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükmüne göre hesaplanacak tutar dikkate alınacaktır.

Bu indirim uygulamasında;

a) Nakdi sermaye artışı, sermaye şirketlerince ilgili hesap döneminde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi artışlar ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakdi olarak karşılanan kısmını,

b) Ticari krediler faiz oranı, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olarak dikkate alınacak olan ve TCMB tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları"ndan "Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)" faiz oranını,

c) Süre, ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılanan kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranını,

ifade etmektedir.

İndirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulamasından yararlanılamayacağı tabiidir.

Bununla birlikte;

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları,



TÜRMOB

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

indirim tutarının hesaplamasında

dikkate alınmayacaktır.

Ortaklar tarafından, kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacağından, Bayan (D) tarafından sermaye taahhüdüne ilişkin olarak ödenen 1.000.000 TL için, Bayan (D)'nin 4/5/2015 tarihinde almış olduğu 1.000.000 TL borç ödeninceye kadar (bu borcun kısım kısım ödenmesi halinde ödenmeyen tutar ile sınırlı olmak üzere) indirimden yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

İndirimden finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere, şartları sağlayan sermaye şirketlerinin yararlanabilmeleri mümkündür. Dolayısıyla finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri bu indirimden yararlanamayacaktır.

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanan yıl için TCMB tarafından en son açıklanan ticari krediler faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın Bakanlar Kurulunca belirlenen orana isabet eden kısmı ilgili dönem kurum kazancından indirilebilecektir.

Kurum kazancından indirilebilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır:

İndirim uygulamasında, artırılan sermayenin hesap dönemi içerisinde ortaklarca nakit olarak ödendiği (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) ay kesri tam ay sayılmak suretiyle, yılın kalan süresi için kıst dönem esasına göre indirim tutarı hesaplanacaktır.

Sermaye şirketleri, yetkili organlarının kısmen veya tamamen nakdi sermaye artışına ilişkin kararının ticaret siciline tescil edildiği hesap döneminden itibaren, bu indirim uygulamasından yararlanmaya başlayabileceklerdir.

İndirim hesaplamasına konu edilebilecek sermaye artışı tutarı, artırılan sermayenin ortaklarca şirketin banka hesabına nakit olarak fiilen yatırılan kısmı ile sınırlı olup taahhüt edilen sermayenin, ortaklar tarafından nakit olarak şirketin banka hesabına fiilen yatırılmayan kısmı indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

Nakden taahhüt edilen sermayenin;

- Sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihi,
- Tescil tarihinden sonra şirketin banka hesabına yatırılan tutarlar için ise şirketin banka hesabına yatırılma tarihi, esas alınarak bu indirimden yararlanılabilecektir.

Artırılan nakdi sermayenin başka şirketlere sermaye olarak konulan veya kredi olarak kullanılan kısmına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Arsa ve arazi yatırımı yapan sermaye şirketlerinde arsa ve arazi yatırımına tekabül eden tutarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 09.05.2017 tarih ve 93767041-125[10-2016/1]-15256 sayılı Özelgede, kar dağıtımından sonra yapılan sermaye artırımının indirimden yararlanıp yararlanmayacağı hususu aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

“....., Şirketinizin A.Ş.'nin %100 oranla iştirak ettiği bir sermaye şirketi olduğu,

- Holdingin yapacağı yatırımların finansmanında kullanılmak üzere şirketinizin kar dağıtımının öngörüldüğü,



TÜRMOB

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

- Bu amaçla 25.06.2015 tarihinde

yapılan şirket genel kurulunuzda, geçmiş yıllar karınızın 31.12.2015 tarihine kadar dağıtılmasına karar verildiği ancak, 01.07.2015 tarihinde yürürlüğe giren Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde belirtilen indirim hakkından yararlanmak için, yapılması düşünülen yatırımların Holding değil şirketiniz bünyesinde yapılması öngörülerek yatırımların gerektirdiği finansmanı teminen şirketinizin sermayesinin 510.000.000 TL nakit olarak artırılmasına karar verildiği,

- Ana sözleşme değişikliğinin 14.07.2015 tarihinde tescil; 23.07.2015 tarihli Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde ise ilan olduğu,

- Sermaye artırımının dörtte birinin tescilden önce ödendiği, kalan kısmın ödenmesine kaynak teşkil etmek üzere sermayenin ödenmesinden evvel 130.000.000 TL'lik kar dağıtımının 2016 yılı sonuna kadar yapılması kararı alındığı, kar dağıtımının yapıldığı ve sermaye ödemelerinin gerçekleştirildiği

belirtilmiş ve ortaklara kar dağıtımı yapıldıktan sonra bu karların kullanılması suretiyle yapılan nakit sermaye artırımlarının, Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ı maddesinde belirtilen indirim hakkından yararlanıp yararlanamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine 01.07.2015 tarihinden geçerli olmak üzere 6637 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle eklenen (1) bendinde, "Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si'nin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin açıklamaların yapıldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.6.1. İndirimin kapsamı" başlıklı bölümünde;

- "Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca indirim konusu edilecek tutarın hesaplanmasında, 1/7/2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden, ilgili hesap döneminin sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükmüne göre hesaplanacak tutar dikkate alınacaktır.

...

İndirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulamasından yararlanılamayacağı tabiidir.

Bununla birlikte;

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,



TÜRMOB

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

- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,

- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları, indirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacaktır." denilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesi suretiyle gerçekleştirilen nakdi sermaye artırımları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılması mümkün olmadığından, şirket karının önce ortaklara dağıtılıp daha sonra da tekrar şirkete sermaye olarak konulması işlemi dolayısıyla ve dağıtılan bu kar payı tutarıyla sınırlı olmak üzere bu indirim uygulamasından yararlanmanız mümkün değildir."

Yine, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 12.01.2018 tarih ve 50426076-125[10-2017/20-318]-2836 sayılı Özelgede ise, ortaklar cari hesabında izlenen tutarlar kullanılmak suretiyle yapılan sermaye artırımının indirimden yararlanıp yararlanamayacağı hususu aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda, pamuk ipliği imalatı ile iştiغال ettiğiniz, yatırım teşvik belgesi kapsamında gerçekleştirilen yatırımların finansmanı amacıyla sermayeye eklenmek üzere 14/09/2015 tarihinde ortaklar tarafından şirket banka hesabına nakden yatırılan ... TL'nin ortaklar cari hesabında izlenerek 14/04/2016 tarihinde sermayeye eklendiğinden bahisle sermayeye eklenmiş olan söz konusu tutar için sermaye eklendiği tarihten itibaren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi kapsamında nakit sermaye indiriminden yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından sırasıyla yapılacak indirimler sayılmış, bu fıkranın (1) bendinde;

"Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si.

Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere izleyen her bir dönem için ayrı ayrı yararlanır. Sonraki dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu bendin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanunun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bentte yer alan oranı, şirketlerin aktif büyüklükleri, ortaklarının hukuki niteliği, çalışan personel sayıları ve yıllık net satış hasılatlarına göre veya sermayenin kullanıldığı yatırımdan elde edilen



TÜRMÖB

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

gelirlerin kurumun esas faaliyeti kapsamında olmayan faiz, kâr payı, kira, lisans ücreti, menkul kıymet satış geliri gibi pasif nitelikli gelirlerden oluşmasına göre ya da sermayenin kullanıldığı yatırımların teşvik belgeli olup olmadığına veyahut makine ve teçhizat veya arsa ve arazi yatırımları için sermayenin kullanıldığı alanlar itibarıyla ya da bölgeler, sektörler ve iş kolları itibarıyla ayrı ayrı sınıfa kadar indirmeye veya %100'e kadar artırmaya; halka açık sermaye şirketleri için halka açıklık oranına göre %150'ye kadar farklı uygulamaya Bakanlar Kurulu yetkilidir."

hükmüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.6.1. İndirimin kapsamı" başlıklı bölümünde ise;

"Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca indirim konusu edilecek tutarın hesaplanmasında, 1/7/2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden, ilgili hesap döneminin sonuna kadar Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükmüne göre hesaplanacak tutar dikkate alınacaktır.

...

İndirime konu edilecek tutarın hesaplanmasında; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulamasından yararlanılamayacağı tabiidir.

Bununla birlikte;

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları,

indirim tutarının hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleşen sermaye artışları dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendinde düzenlenen indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamakta olup ortaklar cari hesabında izlenen tutarlar kullanılmak suretiyle gerçekleştirmiş olduğunuz söz konusu sermaye artırımı işlemi nedeniyle anılan indirim uygulamasından yararlanmanız mümkün değildir."

Bu düzenlemelere göre;

1- Artırılan sermaye kısmı 03.06.2018 tarihinde tescil edildiğinden, soruda yer verilen işlemlerde tescil tarihi itibarıyla herhangi bir vergisel sorun bulunmamaktadır.

2/a-Sermaye artışının 2.000.000 TL kısmının, ABC Holding A.Ş.'ye ait 340-Alınan Sipariş Avansları Hesabından karşılanmış olması, bu kısım için nakdi sermaye artış indiriminin ihlali anlamına gelmektedir.



TÜRMOB

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

2/b-Sermaye artışının 2.000.000 TL

kısımının ise ABC Holdings N.V.'ye ait olup, önceki yıllarda dağıtım kararı alınmış olmakla birlikte fiilen ödenmemiş tutarın yer aldığı 331-Ortaklar Cari Hesabından karşılanmış olması, bu kısım için de nakdi sermaye artış indiriminin ihlali anlamına gelmektedir.

2/c-Sermaye artışının 2.000.000 TL kısmı, ABC Mağazacılık A.Ş.'nin 102-Bankalar Hesabında yer alan tutarlardan karşılanmış olması, işletme içi kaynakların kullanılması bağlamında bu kısım için de nakdi sermaye artış indiriminden yararlanılamamasını gerektirir.

3-05.06.2018 tarihinde Almanya'da yerleşik ABC Transportation GMBH'ye ait iştirak hisselerinin iktisabı için 500.000 Avro ödenmesi işlemi, salt bu işlem özelinde KVK Genel Tebliğ düzenlemesi çerçevesinde, gerek bu işlem gerekse 07.06.2018 tarihinde 2.000.000 TL nominal bedel ile devlet tahvili satın alınması işlemi açısından, (soruda yer verilen) işlemler arasındaki tarihsel ve tutarsal bağlantının, "Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları" olarak yorumlanması ve bu tutarlarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanması sonucunu doğuracaktır.

4-06.06.2018 tarihinde şirketin esas faaliyetlerinin icrasında "satış mağazası" olarak kullanım amacıyla Ankara'da 1.000.000 TL bedel ile taşınmaz iktisap edilmesi işleminde ise yasal ve idari düzenlemeler çerçevesinde herhangi bir vergisel sorun bulunmadığından, indirim oranı uygulanmasına engel bir husus yoktur.

Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar: 07.06.2018 tarihinde 2.000.000 TL nominal bedel ile devlet tahvili satın alınması işleminin, nakdi sermaye artışı indiriminden yararlanması gerektiği yönünde yapılan değerlendirmelere de aynı ölçüde puan verilmiştir.

YANIT 5

KVK'nın 10/1'inci madde düzenlemesi gereği olarak, kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılmaktadır.

i-21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

ii-Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

iii-Yukarıda sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına bağışlanan okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetiştirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı.

iv- Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen;

(1) Kültür ve sanat faaliyetlerine ilişkin ticarî olmayan ulusal veya uluslararası organizasyonların gerçekleştirilmesine,



TÜRMÖB

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

2) Ülkemizin uygarlık birikiminin kültürü, sanatı, tarihi, edebiyatı, mimarîsi ve somut olmayan kültürel mirası ile ilgili veya ülke tanıtımına yönelik kitap, katalog, broşür, film, kaset, CD ve DVD gibi manyetik, elektronik ve bilişim teknolojisi yoluyla üretilenler de dahil olmak üzere görsel, işitsel veya basılı materyallerin hazırlanması, bunlarla ilgili derleme ve araştırmaların yayınlanması, yurt içinde ve yurt dışında dağıtım ve tanıtımının sağlanmasına,

3) Yazma ve nadir eserlerin korunması ve elektronik ortama aktarılması ile bu eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılmasına,

4) 21/7/1983 tarihli ve 2863 sayılı Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınmaz kültür varlıklarının bakımı, onarımı, yaşatılması, rölöve, restorasyon, restitüsyon projeleri yapılması ve nakil işlerine,

5) Kurtarma kazıları, bilimsel kazı çalışmaları ve yüzey araştırmalarına,

6) Yurt dışındaki taşınmaz Türk kültür varlıklarının yerinde korunması veya ülkemize ait kültür varlıklarının Türkiye'ye getirilmesi çalışmalarına,

7) Kültür envanterinin oluşturulması çalışmalarına,

8) Kültür ve Tabiat Varlıklarını Koruma Kanunu kapsamındaki taşınır kültür varlıkları ile güzel sanatlar, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki ürün ve eserlerin Kültür ve Turizm Bakanlığı koleksiyonuna kazandırılması ve güvenliklerinin sağlanmasına,

9) Somut olmayan kültürel miras, güzel sanatlar, sinema, çağdaş ve geleneksel el sanatları alanlarındaki üretim ve faaliyetler ile bu alanlarda araştırma, eğitim veya uygulama merkezleri, atölye, stüdyo ve film platosu kurulması, bakım ve onarımı, her türlü araç ve teçhizatının tedariki ile film yapımına,

10) Kütüphane, müze, sanat galerisi ve kültür merkezi ile sinema, tiyatro, opera, bale ve konser gibi kültür ve sanat faaliyetlerinin sergilendiği tesislerin yapımı, onarımı veya modernizasyon çalışmalarına,

ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların % 100'ü.

Soru ile bağlantılı olmak üzere, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Matrahtan indirilmesi için bağış ve yardımın;

• Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması,

• Makbuz karşılığı olması,

• Karşılıksız yapılması,

• Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi

• Beynamede ayrıca gösterilmesi gerekir.

İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.



TÜRMOB

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

5253 sayılı Dernekler Kanunu'nun

"Kamu yararına çalışan dernekler" başlıklı 27'nci maddesinde,"*Kamu yararına çalışan dernekler, ilgili bakanlıkların ve Maliye Bakanlığının görüşü üzerine, İçişleri Bakanlığının teklifi ve Bakanlar Kurulu kararıyla tespit edilir. Bir derneğin kamu yararına çalışan derneklerden sayılabilmesi için, en az bir yıldan beri faaliyette bulunması ve derneğin amacı ve bu amacı gerçekleştirmek üzere giriştiği faaliyetlerin topluma yararlı sonuçlar verecek nitelikte ve ölçüde olması şarttır. Kamu yararına çalışan dernek statüsünün kazanılması, kaybedilmesi ve gerekli belgeler ile diğer esas ve usuller yönetmelikte düzenlenir.*" hükme bağlanmıştır.

Bu hükme göre; kamu yararına çalışan dernek statüsünde bulunmayan derneklere yapılan bağışların, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

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

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

Genel ve özel bütçeli kamu idareleri, il özel idareleri, belediyeler ve köyler, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlar tarafından yapılan veya Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen faaliyetlere ilişkin harcamalar ile makbuz karşılığı yapılan bağış ve yardımların %100'ü kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilebilecektir. Bakanlar Kurulu, bölgeler ve faaliyet türleri itibarıyla bu oranı yarısına kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar getirmeye yetkilidir.

Bu çerçevede yapılacak bağış ve yardımlar için bağış yapılan projenin Kültür Bakanlığı tarafından desteklendiği veya desteklenmesinin uygun görüldüğüne ilişkin ilgili Bakanlığın yazısının kurumlar vergisi beyanamesi ekinde bağlı bulunulan vergi dairelerine verilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, 11.08.1983 tarih ve 2876 sayılı **ATATÜRK KÜLTÜR, DİL VE TARİH YÜKSEK KURUMU KANUNU'NUN 101'nci maddesi düzenlemesi uyarınca**, Yüksek Kuruma ve bağlı kuruluşlarına yapılacak bağış ve yardımlar her türlü vergi, resim ve harçtan muaftır. Yapılan bağış ve yardımları, gelir ve kurumlar vergisi yükümlülere yılı içinde verecekleri beyanamelere masraf kaydedebilirler. Yüksek Kurum ve bağlı kuruluşları, 1050 sayılı Muhasebe Umumiye Kanunu ile 2490 sayılı Artırma ve Eksiltme ve İhale Kanunu hükümlerine tabi değildir.

Bu düzenleme gereği Kuruma yapılacak nakdi bağış ve yardımların tamamı, herhangi bir oransal sınır (%05 gibi) olmaksızın kurum kazancından indirilebilecektir.

Ayrıca, Borçlar Kanunu'nun 291'nci maddesinde "bağışlayan, bağışlama sözleşmesine yüklemeler koyabilir denmektedir. Buna göre bağışlayan, bağışlanana bazı edimlerde bulunmak ve ya bulunmamak şartı ile kazandırıcı işlemde bulunabilir. Bağış gerçekleşmesine rağmen, bağışı kabul eden kendisine yüklenen edimi yerine getirmezse ifa davası ile edimin yerine getirilmesi istenebilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 14.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01- KVK 10-2000 sayılı Özelgesinde "şartlı bağış ile ilgili şu değerlendirmeler yapılmıştır.



TÜRMOB

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

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda,

Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, yolu üzerinde bulunan Alış Veriş Merkezinin şirketinize ait ve "....."ın tescilli markanız olduğu, alış veriş merkezinin bu yol üzerinde Büyükşehir Belediyesinin metro hattı çalışmasına başladığı, alışveriş merkezinin bulunduğu yoldaki kavşakların 2 şeritli olarak planlandığı, şirketiniz tarafından Büyükşehir Belediye Başkanlığına 4.000.000 TL şartlı bağış yapılarak, kavşak projesinin revize edilmesi, istasyon yerinin şirketinize ait alış veriş merkezinin önüne alınması, istasyondan alış veriş merkezimize doğrudan ulaşım imkanı sağlanması ve istasyon adının da "..... Metro İstasyonu" olarak değiştirilmesi yönünde Belediye ile mutabakata varıldığı belirtilerek, Büyükşehir Belediye Başkanlığına şartlı bağışlanan bu tutarın kurum kazancınızdan genel gider olarak indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Diğer indirimler" başlıklı 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyet tanınan vakıflara ve kamuya yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmının kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; "10.3.2. Bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde konu ile ilgili açıklamalara yer verilmiş olup, "Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar" başlıklı 10.3.2.1 bölümünde,

.....

gerekir. İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

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

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

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketiniz tarafından kavşak projesinin revize edilmesi, istasyon yerinin şirketinize ait alış veriş merkezinin önüne alınması, istasyondan alış veriş merkezimize doğrudan ulaşım imkanı sağlanması ve istasyonun adının da "..... Metro İstasyonu" olarak değiştirilmesi karşılığında Büyükşehir Belediye Başkanlığına yapılan ödemeler bağış ve yardım kapsamında değerlendirilerek, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin (c) bendi uyarınca, o yıla ait beyan edilecek kazancın % 5'i ile sınırlı olmak üzere, anılan Belediye'ye yapılacak bağış ve yardımlar indirim konusu yapılabilecektir.”

Benzer biçimde Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 17.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-KV-10-25-69 sayılı özelgede de, “Hastanenin yenileme inşaatında kullanılmak üzere dernek hesabına yatırılan (şartlı) bağış tutarının indirim konusu yapılabileceği” vurgulanmıştır.

Özelge içeriği açıklamalardan da görüldüğü üzere kurumlar vergisi açısından şartlı bağış indirimi, bağış yapılan kurumun faaliyetleri özelinde olanaklı olup, kurumların statü farkından yararlanılarak (yasal düzenleme dolanılarak) kurumlar arası fon aktarımına izin verilmemektedir.

Bu düzenlemelere göre;



TÜRMOB

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

1-Vergi matrahından indirilebilecek bağış ve yardımlar açısından kural olarak KVK'da belirlenen %05 yasal sınır dikkate alınmalıdır. Mükellef kurum beyannamesinde yer alan bilgiler ışığında ifade edilen bağış ve yardım indirim sınırı, $(7.206.400 - (606.400 + 3.000.000)) = 3.600.000 \times \%05 = 180.000\text{TL}$ 'dir. İlk hesaplamalara göre beyanname üzerinden indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardım tutarı 300.000TL olduğundan, söz konusu yasal sınır aşılmış görülmektedir.

2-2876 sayılı Kanun düzenlemesi gereği herhangi bir oran ve sınıra bağlı kalınmaksızın, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Kurumu'na yapılan 100.000 TL nakit bağış, (belirlenen 180.000TL tutarın bileşimine dahil edilmeksizin) vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilecektir.

3- Kültür ve Turizm Bakanlığınca desteklenen ya da desteklenmesi uygun görülen faaliyetlerden olduğu anlaşılan ve yasal olarak vergi matrahının tespitinde dikkate alınabilecek "II. Antiokos" Belgeselinin yapım ve yayını için 01.01.2017-31.08.2017 tarihleri arasında yapılan 100.000 TL harcamanın tamamı ilgili hesap dönemi (2017) kurum kazancı ile ilişkilendirilebileceğinden, indirim hakkı 2018 yılına devredilemeyecek ve bu tutar 2018 hesap dönemi beyannamesi üzerinde bağış/sponsorluk harcaması olarak dikkate alınamayacaktır.

4- Gerçekte Acıbadem Spor Kulübü Derneği'ne yapılan ancak, "Kamuya Yararlı Statü" bulunması nedeniyle Acıbadem Okul Öncesi Eğitim Derneği üzerinden belgelendirilen 100.000 TL şartlı nakit bağış ise kurumlar vergisi uygulaması bakımından, Acıbadem Spor Kulübü Derneği KVK'nın 10'uncu maddesinde belirtilen şartları taşımadığından bağış ve yardım olarak kabul edilmeyecektir.

5- Acıbadem Spor Kulübü Derneği'ne yapılan bağışın, Derneğin "amatör spor kulübü" niteliğinin olup olmaması ve yapılan harcamanın VUK'un 3'üncü maddesi uyarınca sponsorluk harcaması olarak kabulüne dair koşulların varlığı halinde, bu defa KVK'nın 10/1-b düzenlemesi uyarınca beyanname üzerinde indirim konusu yapılabilecektir.

6-Yapılan bağışların tamamı nakdi olduğundan, KDVK'nın 17, 30 ve 32'nci maddeleri çerçevesinde KDVK yönünden yapılması gereken bir işlem bulunmamaktadır.

YANIT 6

KVK'nın 5/1-j bendi düzenlemesi ile, her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar vergiden bağışık tutulmuşlardır.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.

Söz konusu varlıkların,

i) Kiracı tarafından veya

ii) Kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dâhil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâlleri hariç),

üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.

1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinin 5.15.'nci ayırımında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.



TÜRMOB

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

Bu istisna uygulamasında;

- **Kiracı**; her türlü taşınır ve taşınmaz mallarını 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiralayan kurumlara devreden kurumları,

- **Kiralayan kurumlar**; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarını,

- **Sat-kirala-geri al işlemi**; her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiracılar tarafından kiralayanlara satışı, kiralayanlar tarafından kiracılara kiralınması ve kiralayanlarca söz konusu varlıkların kiracılara kira süresi sonunda devrine ilişkin süreç ifade etmektedir.

Bu istisna uygulamasından;

- 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla taşınır ve taşınmaz mallarını finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devreden kurumlar vergisi mükellefleri ile

- Bu varlıkları devraldıkları kurumlara kira süresi sonunda devreden finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankaları yararlanabilecektir.

İstisna şartlarının sağlanması kaydıyla, kurumların tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

İstisna uygulamasına her türlü taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilecektir.

İstisnaya konu olabilecek taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda “Taşınmaz” olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Taşınmazlar ile ilgili olarak bu Tebliğin (5.6.2.2.1) bölümünde yer alan açıklamalar esas alınacaktır.

6361 sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen ve kurumların aktifinde yer alan amortisman tabi tüm taşınırlardır.

İstisna uygulaması açısından, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede, bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın;

- Kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralınacağına ve
- Sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına

ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.

Dolayısıyla, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın; kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralınacağına ve sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunmaması veya hüküm bulunmakla beraber bu hükümlere fiilen uyulmaması halinde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.



TÜRMÖB

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

İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Bu varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kiracılarca varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satış yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır.

İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.

Fon hesabına alınan kazanç tutarı kiracı tarafından sadece, gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir.

Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıklara ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra kiracılar tarafından hesaplanacak amortismanların, kiralayan kurumlara devrinden önce (birden fazla kere sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıkların ilk kez devrinden önce) ilgili varlığın kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.

Söz konusu özel fon hesabının bu taşınır için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfası dışında kullanılması mümkün bulunmamaktadır. Özel fon hesabında yer alan tutarın herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesi dolayısıyla kiracı nezdinde doğan ve istisna uygulamasına konu kazanç tutarı, satış tarihi itibarıyla hesaplanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlendirilmesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.



TÜRMOB

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

İstisnaya konu edilen satış kazancı,

kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulacak ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılacaktır.

Bilindiği üzere VUK'un 262'nci maddesinde, maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

163 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinde, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde uygulanacak esaslar açıklanırken, iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenilmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.

334 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinin "III-Kur Farkları" başlıklı bölümünde ise; "163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerektiği açıklanmış bulunmaktadır.

Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortisman tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yöneme göre işlem yapılmasına devam edilecektir." açıklamalarına da yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

Döviz cinsinden kullanılan banka kredisinin sabit kıymet iktisabında kullanılması durumunda; ödenen faizlerin, kıymetin aktife alındığı hesap dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Aleyhte oluşan kur farklarının, sabit kıymetin aktifleştirildiği dönemin sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildiği dönemden sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmesi, lehe oluşan kur farklarının da, sabit kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildiği dönemden sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak, bu iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan bir krediye ilişkin ödenen faiz ve oluşan kur farkının birlikte değerlendirilmesi, kıymetin aktife alındığı hesap dönemini takip eden hesap dönemlerinde ödenen faiz ve oluşan kur farkının ya maliyete eklenmesi veya doğrudan gider kaydedilmesi ve yapılan bu seçimin daha sonraki dönemlerde de değiştirilmeksizin uygulanması da icap etmektedir.

KDVK'nın 17-4/y maddesi gereğince; "21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan



TÜRMOB

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

satın alınıp geriye kiralanın taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralınmaya konu taşınmazların kiralanayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri” KDV’den istisna edilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği’nin (II/F-4.21.) bölümünde; ” 3065 sayılı Kanunun 17 nci maddesinin 4 numaralı fıkrasının 6728 sayılı Kanun ile değişik (y) bendi uyarınca, 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının bizzat kiracıdan satın alınıp geri kiralanın her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazların kiralanayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri işlemi KDV’den istisna edilmiştir.

Finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının 6361 sayılı Kanun kapsamında, bir taşınır veya taşınmazı sahibinden satın alıp bizzat sahibine geri kiralanması işlemine, söz konusu taşınır ve taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile KDV istisnası uygulanır.

İstisna, kiralamaya konu taşınır ve taşınmazların satın alınması, satan kişilere kiralanması ve tekrar kiralanayana devri işlemlerinde uygulanacak olup, aynı sözleşme kapsamındaki işlemlerin ayrıştırılarak farklı uygulamalara tabi tutulması mümkün değildir.

Söz konusu istisna kısmi istisna kapsamında olup, finansal kiralama şirketine satılan taşınmazların iktisabında yüklenilen KDV’nin, Kanunun (30/a) maddesine göre düzeltilmesi gerekir. ” açıklamalarına yer verilmiştir. Vergi istisnası “*Kısmi İstisna*” kapsamında değerlendirilmekte ve KDVK’nın 30/a maddesi gereğince, vergiden istisna edilmiş olduğundan, taşınmazın alımı veya inşası sırasında yüklenilen KDV’nin indirim konusu olarak dikkate alınmaması, indirim konusu yapılmış ise indirilen KDV’lerin ilgili dönem beyannamesinde hesaplanan KDV’ye ilave edilerek düzeltilmesi gerekmektedir.

Konu ile ilgili Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 01.11.2013 tarih ve 64597866-130[17/4-y-2013]-165 sayılı ile 28.05.2014 tarih ve 37009108-130[17-2014/1024]-73 sayılı özgelelerinde; sat geri kiralama işlemine konu olacak biçimde iktisadi kıymetlerin 17/4-y maddesinde düzenlenen istisnadan yararlanılarak teslim edilmesi halinde, bu istisna düzenlemesi kısmi istisna niteliğinde olduğundan, yüklenilen KDV’lerin Kanunun 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapılmaması, daha önce indirim konusu yapılmış ise istisnanın gerçekleştiği dönem beyannamesinde “İlave Edilecek KDV” satırına yazılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir, denilmektedir.

Bu düzenlemelere göre;

- 1-Gerek 10.05.2018 tarihinde 450.000 USD bedel ile iktisap edilmiş bulunan “10 adet iş makinesi”, gerekse 20.01.2016 tarihinde 150.000 TL bedel ile iktisap edilen “mağaza deposunun” 2018 yılında sat-geri kiralama işlemine tabi tutularak KVK’nın 5/1-j düzenlemesinden istifade edilebilmesinde bir sakınca bulunmamaktadır.
- 2- İş makinesi ve mağaza deposuna dair işlemler, ayrı ayrı izlenilecek, işlemler sonucu oluşacak kar ya da zarar bir diğer işlemde mahsup edilerek, toplulaştırılmayacaktır.
- 3- İşlem sonuçları yasal defter kayıtları üzerinde VUK ve KVK düzenlemeleri gereği 260-haklar hesabının alt kırılımlarında izlenilecektir.



TÜRMÖB

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

4- Mağaza deposunun satışından oluşan

44.000TL satış zararının kurumlar vergisi matrahının saptanmasında dikkate alınabilmesi olanaklı bulunmamaktadır.

5- VUK'un "Değerleme" başlıklı üçüncü kitabının "İktisadi kıymetleri Belirleme" başlıklı birinci kısmında yer alan "Değerleme Esasları" başlıklı birinci bölüm düzenlemeleri ile 163 ve 334 seri numaralı VUK genel tebliğleri ile 187 seri numaralı GVK Genel Tebliğ düzenlemelerinden sonuçla aktifleştirme dönemi sonuna dek oluşan faiz ve kur farkları sabit kıymetin maliyeti ile ilişkilendirilmelidir. Bu bağlamda, tahakkuk ettirilen (30.000 TL faiz ve 5.000 TL kambiyo zararı olmak üzere toplam) 35.000 TL gider unsurunun dönem kazancının tespitinde 780-Finansman Gideri olarak dikkate alınmaması gerekmektedir.

6-3065 Sayılı KDV Kanunu'nun 17./4-y bedi düzenlemesi gereği, 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketlerince bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanana taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu taşınmazın mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralanmaya konu taşınmazların kiralayana satılması, satan kişilere kiralanması ve devri." vergiden bağışık tutulduğundan finansal kiralama şirketlerine geri kiralanmak üzere satılan taşınmazların satışları, bu taşınmazların geri satıcı kiralanması ve sözleşme süresi sonunda satıcıya tekrar devri KDV'den istisna edilmiştir. Bu düzenleme gereği, işlemlerde KDV hesaplanmamış bulunması doğrudur.

7- İşleme konu iktisadi kıymetlerin iktisabında yüklenilen KDV'lerin KDVK'nın 30/a maddesi uyarınca indirim konusu yapılmaması, daha önce indirim konusu yapılmış ise istisnanın gerçekleştiği dönem beyannamesinde "İlave Edilecek KDV" satırına yazılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

8-6361 sayılı Kanununun 37. maddesine göre; "Finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden, bu kâğıtlarla ilgili yapılacak işlemler harçtan ve satıp geri kiralama yöntemi ile yapılan kiralama sözleşmeleri kapsamında kiralanana taşınmazların sözleşme süresi sonunda kiracı adına tapuya tescilli tapu harcından müstesnadır." Bu düzenlemelere göre finansal kiralama sözleşmesi kapsamında yapılan sat- geri kirala işlemleri nedeniyle düzenlenen kâğıtlar da damga vergisinden ve harçtan istisna olacaktır. Ancak 492 sayılı Harçlar Kanununa bağlı (4) sayılı tarifenin 1/20/(a) fıkrasına göre hükümleri gereği, işleme konu taşınmazın kiracı tarafından finansal kiralama şirketine ilk satışında binde 4,55 oranında harç ödenmesi gerekmektedir.

9- Anadolu Yatırım ve Kalkınma Bankası tarafından 30.12.2018 tarihinde mükellef kuruma ödenen 500.000 USD karşılığı tahakkuk ettirilen 50.000TL kur farkı ise özel fon hesabında değil, taraflarca kambiyo kar ya da zararı hesaplarında kayıt altına alınmalıdır.

YANIT 7

VUK'un 279'uncu maddesi uyarınca, hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.

Aynı Kanununun 263'üncü madde düzenlemesinde tanımlı, borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına, gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlendirilmeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade etmektedir.



TÜRMOB

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

1 seri numaralı KVK Genel

Tebliğinde menkul kıymetlerin değerlendirilmesinde “Borsa Rayıcı” ölçütünün uygulaması aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

“Vergi Usul Kanununun 279’uncu maddesinde 4369 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle hisse senetleri ile portföyünün en az % 51 i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri dışında kalan menkul kıymetlerin borsa rayıcı ile değerlendirilmesi esas getirilmiştir. Söz konusu madde uyarınca;

- Borsa rayıcı yoksa veya
- Borsa rayıcının muvazaalı olarak oluştuğu anlaşılırsa,

Borsa rayıcı yerine menkul kıymetin maliyet bedeline değerlendirme gününe kadar oluşan gelir tutarının eklenmesi suretiyle bulunacak tutar esas alınacaktır.

Aynı Kanunun 263’üncü maddesinde borsa rayıcının oluşumunda normal temevvüçler (dalgalanma) dışında bariz kararsızlıklar görülen hallerde değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayıcı borsa rayıcı olarak esas aldırılmaya Maliye Bakanlığı’nın yetkili olduğu belirtilmiştir.

Buna göre Maliye Bakanlığı’nca aksi yönde bir düzenleme yapılmadığı sürece borsada son muamele gününde oluşan rayiç esas alınmak suretiyle değerlendirme yapılacaktır. Ancak daha sonra yapılacak vergi incelemeleri ile borsada oluşturulan rayicinin muvazaalı olduğu anlaşılırsa Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde gerekli tarhiyatların yapılacağı açıktır.”

Bilindiği üzere “Eurobond”; Kamu Hazinesini (ya da şirketi) yabancı para biriminden finanse edilmesini sağlayan (bunlar tarafından çıkarılan) borç senetleri olup, yurtdışındaki piyasalarda uluslararası finans kuruluşlarının oluşturduğu konsorsiyum aracılığıyla yabancı para biriminden tahvil olarak ihraç edilen menkul kıymetlerdir.

4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanun’un “Vergi, resim, harç ve fon istisnası” başlıklı 15’nci maddesi uyarınca TC Hazine Müsteşarlığınca ihraç edilen Devlet iç ve dış borçlanma senetlerinin faiz ve anapara ödemelerinin Kurumlar ve Gelir Vergisi kanunu hükümleri saklı olmak koşulu ile her türlü vergi, resim, harç ve fondan istisna edilmektedir.

Uzun vadeli dış borçlanma aracı olarak vadeleri 5 ile 30 yıl arasında değişerek, USD cinsinden 6 ayda bir, Euro cinsinden ise yılda bir kupon ödemesi içerir.

Eurobondlardan gerçek kişiler kupon itfa ve faiz veya alım satım kazancı olmak üzere iki tür gelir elde edebilirlerken, kurumlar açısından söz konusu tahviller üzerinden elde edilen her nevi kazanç unsuru kurum kazancına dahildir.

Kanuni defterler üzerinde ve nihayetinde ticari kara ulaşırken eurobondlar, TFRS 9 kapsamında menkul kıymetlerin etkin faiz oranı yöntemine göre değerlendirilmekte ve hesaplanan değerlendirme farkı faiz gelirlerine kaydedilmektedir. Kurum kazancının (kurumlar vergisi matrahının) hesabında ise etkin faiz oranına göre yapılan hesaplama ile VUK’un 279.’uncu madde düzenlemesi uyarınca yapılan basit hesaplama yöntemi arasındaki fark KV beyanında farkın durumuna göre ilave veya indirim olarak dikkate alınmaktadır. Sonuç olarak kurumlar vergisi beyanında eurobondlar VUK’un 279.’uncu maddesinde de belirtildiği üzere menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle değerlendirilmektedirler.

Muhtelif yargı kararlarının ışığında teşkilatlanmamış borsalarda işlem görmeyen eurobondların borsa rayıcı ile değerlendirilmesi mümkün olmayıp, söz konusu bu mahiyetteki menkul kıymetlerin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin alış tarihi ile değerlendirme günü arasındaki döneme isabet eden gelirin eklenmesi suretiyle bulunan tutar (kıst getiri ölçüsü) dikkate alınarak değerlendirilmesi gerekmektedir.



TÜRMOB

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

Ancak BİST Uluslararası Tahvil kotunda bulunan Eurobondlar borsada işlem görmekte olduklarından, buna bağlı olarak değerlendirme günü itibariyle oluşacak borsa rayici de VUK uyarınca yapılacak değerlendirme işlemlerine esas alınacaktır.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından verilen 05.04.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02/VUK-1/279-11327 sayılı Özelge'de eurobond değerlemesine dair aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“.....

Aynı Kanununun 263. maddesinde borsa rayici, gerek menkul kıymetler ve kambiyo borsasına gerekse ticaret borsalarına kayıtlı olan iktisadi kıymetlerin değerlemeden evvelki son muamele gününde borsadaki muamelelerin ortalama değerlerini ifade ettiğini ve normal temevvüçler dışında fiyatlarda bariz kararsızlıklar görülen hallerde, son muamele günü yerine değerlemeye takaddüm eden 30 gün içindeki ortalama rayici esas olarak aldirmaya Maliye Bakanlığının yetkili olduğu hükme bağlanmıştır.

Madde de geçen borsa rayici açısından borsanın Türkiye’de bulunması gerekmektedir. Uluslararası borsalarda işlem gören kıymetlerden (hisse senetleri alış bedeliyle değerlendirilmeleri gerektiğinden bunların dışında kalanların) kupon ödemeli Eurobondların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem görmesi halinde buradaki borsa değerlerinin esas alınması uygun olacaktır. Ancak, borsada işlem görmeyen Eurobondların, kur farkları da dahil olmak üzere, hesap dönemleri sonunda alış bedeline bilanço gününden sonrasına ait ilk kupon ödemesinin bilançonun ait olduğu hesap dönemine ilişkin kıst tutarının ilave edilmesi suretiyle, diğer hesap dönemleri sonunda da yine alış bedeline ilgili döneme ait kıst tutarın eklenmesi sonucu bulunan tutarlar hesaplanarak değerlendirme işlemi yapılacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu eurobondun ikincil piyasadan temin edilmesi durumunda ise, aynı Kanunu’nun 283. maddesinde yer alan “Gelecek bir hesap dönemine ait olarak peşin ödenen giderler ile cari hesap dönemine ait olup da henüz tahsil edilmemiş olan hasılat, mukayyet değerleri üzerinden aktifleştirilmek suretiyle değerlendirilir.” hükmü gereğince hesaplanan kupon faizlerinin gelir yazılacağı ve dönem sonlarında yapılacak değerlemede ilk kupon ödemesi için yapılacak faiz gelir tahakkukundan, işlemiş kupon faizi ile ödenen prim tutarından ilk kupona isabet eden kısmın düşüleceği tabiidir.” denilmektedir.”

Buna göre değerlendirme günü itibariyle mevcut ve borsa kotuna alınmış bulunan Eurobondların VUK’un 263 ve 279.’uncu maddeleri uyarınca borsa rayici ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna karşılık borsa kotun alınmamış Eurobondların ise kur farkları da dahil olmak üzere, hesap dönemleri sonunda alış bedeline bilanço gününden sonrasına ait ilk kupon ödemesinin bilançonun ait olduğu hesap dönemine ilişkin kıst tutarının ilave edilmesi suretiyle, diğer hesap dönemleri sonunda da yine alış bedeline ilgili döneme ait kıst tutarın eklenmesi sonucu bulunan tutarlar hesaplanarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Örnek vermek gerekirse, menkul kıymet portföyünde yer alan US900123BD15 kodlu 12.298.000USD nominal bedelli eurobondun alış bedelinin 14.500.000 USD olması ve itfa tarihi 11.03.2024 olan bu tahvilin 31.12.2020 tarihinde değerlendirilmesi yapılmak istenilmesi halinde aşağıdaki işlemler yapılacaktır. BİST Uluslararası Tahvil Pazarı bültenindeki verilere göre, bu tahvilin 31.12.2020 tarihindeki borsa rayici 120,00 olarak oluşmuştur.

Buna göre 31.12.2020 tarihli değerlendirme aşağıdaki gibi yapılmalıdır:

Borsa rayici x Nominal Bedel=

100

120,00x 12.298.000= 14.757.600 USD

Eurobondun 31.12.2020 değeri ile alış bedeli arasındaki farkın Türk Lirası karşılığı 31.12.2020 tarihi itibarıyla bu eurobond için gelir kaydedilmesi gereken reeskont tutarını göstermektedir. (31.12.2020 T.C. Merkez Bankası Döviz Alış Kuru = 7,00)

Değerleme işlemi sonucunda; $(14.757.600 - 14.500.000) \times 7,00 = 1.803.200$ TL gelir hesaplarına kaydedilecektir.

Bu düzenlemelere göre;

- 1- Değerleme günü itibarıyla mevcut ve BİST kotuna alınmış bulunan Eurobondların VUK'un 263 ve 279.'uncu maddeleri uyarınca borsa rayıcı ile değerlendirilmesi gerekmektedir.
- 2- Değerleme işleminde kıymetin değerlendirme günündeki TL değeri üzerinden işlem yapılacaktır.
- 3- Değerleme işlemi neticesinde mevcut eurobondlar TL olarak, $(1.970 \times 1.000.000/100) \times 5,1 - (2.000.000 \times 5) = 10.047.000$ TL değer ile kayıtlarda yer alacaklardır. İşlem sonucu olarak 47.000 TL değerlendirme farkı gelir hesapları ile ilişkilendirilecektir.
- 4- Beyan edilen 153.000 TL değerlendirme farkının, beyanname üzerindeki "diğer indirim" kalemleri arasında sehven 100.000 TL olarak yer alması işlemi ise 100.000 TL'nin indirim kalemleri arasından çıkarılması suretiyle düzeltilmektedir.

Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar: İşlemden yalnızca kıst getiri ölçütü üzerinden değerlendirme yapılması durumu, 2 puan olarak puanlanmıştır.

YANIT 8

KVK'nın 12'nci maddesinde; kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı kanunun 11'nci maddesinde ise örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim yapılması kabul edilmeyeceği belirtilmiştir.

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

KVK'nın 11'inci maddesinde, kurum kazancının tespiti sırasında örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin indirilmesine izin verilmeyeceği hususu düzenlenmiştir. Bu hüküm çerçevesinde, mükellef kurumun örtülü sermaye niteliğinde borçlanmaları olup olmadığı ile bu kapsamdaki borçlara ilişkin ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin araştırılması gerekmektedir. 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



TÜRMOB

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

sermayesini olduğu ilgili maddenin 3 üncü fıkrasında belirtilmiştir. Yine söz konusu maddenin 7'nci fıkrasında; "örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı." hükmü yer almaktadır.

Örtülü sermayeye ilişkin açıklamalar 1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Tebliğ açıklamaları ve verilen örneklerden de anlaşılacağı üzere;

-Örtülü sermaye hesabında, dönem başı özsermayeyi aşan borç tutarının, aştığı dönem süresince örtülü sermaye hesabında dikkate alınacağı,

-İlişkili kişiler vasıtasıyla banka ve finans kurumlarından temin edilerek, aynı şartlarda kısmen ya da tamamen kullanılan fon ve kaynakların (köprü kredilerin) örtülü sermaye kapsamında değerlendirilemeyeceği,

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

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

Mükellef kurumun dönem başı öz sermayesi 100.000 TL olarak belirlenmiş bulunmaktadır. Dönem başı öz sermayenin üç katı 300.000TL'dir.

%10 paylı ortak Bayram Ali ÇEVİK tam mükellef olan Güven Bank A.Ş.'nin Mecidiyeköy şubesinde 01.03.2018 tarihinde 1.250.000.000 TL tutarında mevduat hesabı açmış olup, söz konusu mevduata karşılık gelmek üzere (kredi teminatı olarak) bu defa adı geçen Bankanın Bayreyn Şubesinden 250.000.USD kredi kullanılmıştır. Söz konusu işlem, banka aracı kılınarak dolaylı yoldan ilişkili gerçek kişiden borçlanılmış olduğunu göstermektedir. İşlem, örtülü sermaye müessesesinin dolanılması amacıyla gerçekleştirilmiştir. İşlem sonucunda, banka aracı kılınarak 130.000 TL finansman gideri kurum kazancı ile ilişkilendirilmiş, yaklaşık 83.000 TL kısmı (mevduat faizi olarak) banka tarafından 2018 yılında Ali Bayram ÇEVİK'e ödenmiştir.

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

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



TÜRMOB

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

Bu bağlamda, (ilişkili gerçek kişiden yapılan ve banka kredisi gibi gösterilen) muvazaalı biçimde 01.03.2018 tarihi itibarıyla yapılan borçlanmanın, dönem başı öz sermayenin üç katını aşması nedeniyle, $[(250.000 \times 5,00) - 100.000] = 1.249.900.000$ TL'lik örtülü sermayeye ait borçlanma (finansman) giderleri olan $(130.000 \times (1.249.900/1.250.000)) = 129.989,60$ TL kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilen gider olarak dikkate alınacaktır.

Kullanılan kredi, banka kredisi niteliğini kaybetmiş bulunduğundan örtülü sermaye hesaplamalarında, kredi ana parasının herhangi bir yüzdesel tutarı da değerlendirme dışı bırakılmayacaktır.

Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar: İşlemden önce, KVK'nın 13'üncü maddesindeki Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını hükümlerinin dikkate alınmasının gerektiği yönünde yapılan değerlendirme ve açıklamalara, açıklamaların yeterliğine göre 3 puan verilmiş bulunmaktadır.

YANIT 9

KVK'nın 12'nci maddesi uyarınca;

1) 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.

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, 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 kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini,

ifade eder.

(4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.



TÜRMOB

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

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama

Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

Örtülü sermaye müessesesi KVK 1 seri numaralı Genel Tebliğin 12'nci Bölüm ve alt ayrımlarında işlenilmiş, Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından muhtelif mükelleflere verilen (ve gib.gov.tr uzantılı portalda yayımlanan) özelgelere de müessesenin işleyişine dair somut işlemlere özgü ayrıntılara yer verilmiştir.

Söz konusu yasal ve idari düzenlemelerin, soruda verilen örnek olay ışığında değerlendirilmesinde, aşağıdaki durumlara karşılık gelen hukuki sonuçlara (YANLIŞ veya DOĞRU biçimde ifade edildiği gibi) ulaşılabacaktır.

1- Yurtdışında yerleşik grup şirketi (ilişkili kişi), bulunduğu ülkede kredi kuruluşu statüsünde ise, bu şirketten kullanılan fonlar örtülü sermaye hesabında dikkate alınmaz. YANLIŞ

2- Yurtdışında yerleşik (ilişkili) kredi kuruluşundan temin edilen kredi işleminde lehe alınan paralar;

a-Gider Vergileri Kanunu uyarınca BSMV'den istisnadır. YANLIŞ

b-Kredilendirme işlemi yurtdışında gerçekleştirildiğinden BSMV'nin konusuna girmemektedir. DOĞRU

c-KDVK uyarınca KDV'ye tabi değildir. YANLIŞ

ç-KDVK 17/4-e gereği KDV'den istisnadır. DOĞRU

3- Yurtdışında yerleşik grup şirketinden kullanılan ve örtülü sermaye olduğu ortaya konulan kaynaklara ilişkin olarak faiz, vade farkı ve benzeri ödemeler ile masraflar KKEG olarak dikkate alınır. Ödeme tarihinde ortaya çıkan kur farkı gelir ve giderleri Kurumlar Vergisi matrahının/Mali karın oluşmasında dikkate alınmaz, VUK'un 280'inci maddesi uyarınca dönem sonu değerlendirme işleminden kaynaklı "Kur Farkı" gelir ve giderleri ise bu örtülü sermaye uygulaması kapsamı dışında değerlendirilir. YANLIŞ

4- Örtülü sermaye kapsamında değerlendirilen yabancı kaynaklara ait faiz, vade farkı ve benzeri ödemeler ile kur farkları, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği tarih itibarıyla dağıtılmış kar payı sayılır. YANLIŞ

5- Yurtdışında yerleşik herhangi bir kredi kuruluşundan temin edilen kredinin, yurtiçinde yerleşik ilişkili kişiye, faiz oranı aynı kalmak ve aktarılan kredi dilimine isabet eden tüm masraflarda yansıtılmak kaydıyla kullanılması halinde;

a-ilk kredilendirmedeki vadenin uzaması, örtülü sermaye uygulaması bakımından aktarılan kısma ilişkin herhangi bir değerlendirme yapılmasını gerektirmez. DOĞRU

b-Söz konusu kredinin ilişkili kişiye, ilk kullanım tarihi (valör) dikkate alınmaksızın (bir süre krediyi temin eden işletme tarafından kullanılarak) herhangi bir tarihte aktarılması halinde, bu finansal işlemin köprü kredi niteliği ortadan kalkar. YANLIŞ

c-Köprü kredide kullandırım vadesinin değişmesi, tüm kredi ilişkisinin (geriye dönük olarak) örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmesini gerektirir. YANLIŞ

ç- Köprü kredide kullandırım vadesinin değişmesi, vadenin değiştiği tarihten itibaren finansman temini hizmeti ve tahakkuk ettirilen faiz ve benzeri giderler bakımından örtülü sermaye koşullarının tekrar değerlendirilmesini gerektirir. DOĞRU

6- Kullandıkları yabancı kaynakların örtülü sermaye niteliğinin, herhangi bir incelemeye bağlı olmaksızın kendilerince tespit etmiş ile üzerinden hesaplanan faiz ve benzeri giderlerin KKEG olarak



TÜRMÖB

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

beyan edilmesi halinde, bu işlemin mali sonuçları ortadan kalkmış olduğundan, ayrıca GVK 94/6-Bİİ ve /veya KVK 30/3 uyarınca vergi kesintisi yapılmaz. YANLIŞ

7- Yurtdışında yerleşik ilişkili kişi, yalnızca grup şirketlerine değil, faaliyette bulunduğu ülkedeki tüm gerçek ve tüzel kişilere de kredi veriyorsa, KVK 30/4. madde düzenlemesi uyarınca yalnızca bu kuruma yapılan faiz ödemeleri üzerinden (geçerli BKK uyarınca %0 oranında) tevkifat yapılacaktır. DOĞRU

8- Faaliyette bulunduğu ülke mevzuatına ve TC Merkez Bankası verilerine göre (Berne Union'a üye ve gözlemci kuruluşlar listesi) kredi kuruluşu kabul edilse dahi grup şirketlerine verilen krediler üzerinden tahakkuk ettirilen faiz, KDVK'nın konusuna girmektedir. YANLIŞ

9- Yurtdışında yerleşik grup şirketinden temin edilen krediye ilişkin düzenlenen sözleşme Damga Vergisinden istisna edilmiş kağıtlar arasındadır. YANLIŞ

10- Yurtdışında yerleşik grup şirketinden döviz cinsinden temin edilen kredi üzerinden;

a-Tahakkuk ettirilen faiz üzerinden ortalama vadesine göre belirlenen oranlarda KKDF hesaplanır. YANLIŞ

b-Kredi tarihindeki ana para tutarı üzerinden ortalama vadesine göre belirlenen oranlarda KKDF hesaplanır. DOĞRU

c-İlişkili kişi aynı zamanda kredi kuruluşu statüsünde ise KKDF hesaplanmaz, grup şirketi ise ortalama vadesine göre KKDF hesaplanır. YANLIŞ

ç-Kredi kullanan işletme tarafından sorumlu sıfatıyla KKDF beyan edilir. YANLIŞ

d-Krediye aracılık eden Türkiye'de yerleşik banka tarafından KKDF beyan edilir. DOĞRU

e-Finansman temini, birden fazla yıl veya birden fazla kredi bazında gerçekleşiyor ise yurtdışında yerleşik işletme tam mükellef kabul edilerek, bu işletme adına KKDF tahakkuk ettirilir. YANLIŞ

11- Örtülü sermaye olarak beyan edilen faiz ve benzer giderler KKEG olarak dikkate alındığından, dayanak borçlanmalar KDVK uyarınca finansman temini hizmeti olarak değerlendirilmez. YANLIŞ

12- Yurtdışında yerleşik grup şirketinin yurtdışında yerleşik kredi kuruluşundan temin ederek yurtiçinde yerleşik ilişkili kişiye aktardığı fonlar, köprü kredi olması halinde hem örtülü sermaye hesabında dikkate alınmaz, hem de tahakkuk ettirilen faizler üzerinden KDVK 9'uncu madde gereği sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmaz. YANLIŞ

13- Yurtdışında yerleşik grup şirketinden, üzerinden herhangi bir faiz ve kur farkı tahakkuk ettirilmeksizin (faizsiz olarak) temin edilen yabancı kaynak kullanımları, KVK ve KDVK düzenlemeleri gereği herhangi bir vergisel yükümlülük doğurmamaktadır. YANLIŞ

14- Örtülü sermaye kapsamında olduğu işletme kayıt ve beyanlarında yer alan borçlanmalarda, yabancı kaynağı kullanan (borçlanan) kurumun ilgili hesap döneminde Kurumlar Vergisi matrahı oluşmamışsa, Kaynak kullandıran (borç veren) mükellef kurum KVK 5'inci madde kapsamında İştirak Kazancı istisnasından yararlanamaz. DOĞRU

15- Örtülü sermaye kapsamındaki borçlanmalar üzerinden gerekli durumlarda Sorumlu Sıfatıyla KDV hesaplanarak beyan edilmesi halinde, beyan edilerek ödenen bu KDV'nin KDVK düzenlemeleri uyarınca indirim KDV olarak dikkate alınması mümkündür. YANLIŞ