



TÜRMOB

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

2021/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon

14.08.2021 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. (Bu soru kağıdı 8 (sekiz) sayfadan oluşmaktadır.)

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, muaftır, beyan edilmez, beyan edilir, vergiye/tevkifata tabidir, vergiye/tevkifata tabi değildir” şeklinde yapılan açıklamalara puan verilmeyecektir. **Yanıt içerisine, sorulan soru bir bütün olarak alınmamalı, ilgili kanun maddesi (adaylara dağıtılan kitapçık içerisinden tamamen alıntılanarak) doğrudan yazılmamalıdır.** Yapılacak değerlendirmede, ulaşılabilecek beklenen (doğru) yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve/veya farklı sonuca ulaşılabilecek şekilde 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.

1

Soru içerisinde yer verilen herhangi bir işlem ve belirlemede, mükellef kurum nezdinde eleştirilecek bir hususun bulunmadığı sonucuna ulaşılabilecek şekilde dahi gerekli değerlendirmeler, vergi türü belirtilmek kaydıyla yapılmalıdır. Yanıt içerisinde, ulaşılabilecek vergisel sonuca dair matematiksel hesaplamalar açık biçimde gösterilmelidir. Her bir tespit, diğer tespitler yönüyle de ilave sonuçları olabileceğini dikkate alınız. İşlemlere taraf olan üçüncü kişilerin vergisel durumlarıyla ilgilenmeyiniz. Her bir işlem veya tespite dair varsa, beyana dair hesaplama hataları, matrah farkları ile beyan dışı bırakılmış vergi matrahlarını, her bir işlem/tespit bazında vergi türleri itibarıyla ayrı ayrı gösteriniz.

Soru bazında puan dağılımı aşağıdaki gibi belirlenmiş bulunmaktadır.

Soru No	Puanı	Soru No	Puanı
1	15	5	12
2	10	6	18
3	10	7	10
4	15	8	10



TÜRMOB

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

SORULAR/VERİLER

I-MÜKELLEFE DAİR BİLGİLER:

Mükellef Ünvanı/Vergi Dairesi/Vergi Kimlik No:

Hisarönü Turunç Turizm A.Ş. Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı – 222 222 2222

Hesap Dönemi: 2018 Hesap Dönemi.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özeti :

Ticari Bilanço Karı	1.700.000,00
KKEG	500.000,00
Sponsorluk Harcaması	500.000,00
Diğer İstisna ve İndirimler	2.170.000,00
7143 10/13-h	460.000,00
Sponsorluk İndirimi	500.000,00
Nakdi Sermaye İndirimi	400.000,00
İştirak Kazancı İstisnası	410.000,00
Teknokent/Teknopark Kazanç İstisnası	400.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	30.000,00

Sermaye Yapısı/İlişkili Kişilere Dair Bilgiler:

Ünvanı	Sermaye Payı (%)	İlgili Dönem Kurumlar Vergi Matrahı
Halikarnas Trading Co.	15	A.B.D.'de Yerleşik Tüzel Kişi
Manavgat Holdings PLC.	15	İngiltere'de Yerleşik Tüzel Kişi
İçmeler Holding A.Ş.	60	10.000.000 TL Zarar
Turgut BAYIR	10	Türkiye'de Yerleşik Gerçek Kişi

Mükellef kurumun, İngiltere ve ABD'de, ilgili ülke mevzuatına uygun olarak kurulu 1'er adet şubesi bulunmaktadır.

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.

II-DİĞER BİLGİLER:

Kur Bilgileri: 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 Avro (Avrupa Para Birimi)= 6,00 TL olarak dikkate alınacaktır.

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



TÜRMOB

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

Vergi oranları: Teslim ve ifalar ile tevkifata tabi işlemlerde KDV oranı %18, Kurumlar Vergisi Tevkifatı oranı %10; sözleşmelerde Damga Vergisi oranı %0,948'dir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme: ABD-Türkiye, İngiltere-Türkiye ve Almanya-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.

Kâr Payı Dağıtım: Mükellef kurum tarafından 2018 hesap dönemi içerisinde (avans kar payı dahil) herhangi bir kar payı dağıtımı yapılmamıştır.

Transfer Fiyatlandırması: Mükellef kurumun defter kayıtları ve mali tablolarında, sorularda yer verilenlerin dışında, ortaklar ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen başkaca bir ticari ve mali işlem bulunmamaktadır.

III-SORULAR VE BAĞLANTILI TESPİTLER:

Mükellef kurumun 2018 hesap dönemi yevmiye defterine yapmış olduğu bazı kayıtlar ile defter kayıtlarının dayanağı (3. kişilerden elde edilenler dahil) bilgi ve belgeler ve (varsa) mükellef kurum temsilcisi açıklamaları aşağıdaki gibidir. Bir kısım kayıtların altındaki notlar, muhasebe fişlerinde veya fatura ve benzeri belgeler üzerinde yer alan açıklamalardan alınmıştır. Söz konusu işlemleri, vergi kanunları ve vergi uygulamaları bağlamında değerlendiriniz.

İŞLEM 1: Yevmiye defterine aşağıdaki kayıtların yapıldığı belirlenmiştir.

-----20.09.2018-----	
252-Binalar Hesabı	1.000.000,00
252.01-Merkez Yönetim Binası	500.000,00
252.02 Lojmanlar	500.000,00
254- Taşıtlar Hesabı	200.000,00
260- Gayri Maddi Haklar/Marka	300.000,00
257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı	500.000,00
257.01-Binalar	400.000,00
257.02-Taşıtlar	50.000,00
257.03-Marka	50.000,00
527-MDD Yen. Değ. Değ. Artış Hesabı	1.000.000,00

7144 sayılı Kanun'un 5'nci maddesi ile eklenen VUK'un Geç. 31'nci maddesi uyarınca Binalar, Taşıtlar ve Marka Hakları için yapılan yeniden değerlendirme işlemine dair kayıt.

-----20.09.2018-----	
770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı	50.000,00
360-Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı	50.000,00

İlgili Verginin Hesaplanması Kaydı.



TÜRMOB

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

-----30.11.2018-----

320-Satıcılar Hesabı	400.000,00	
257.01-Birikmiş Amortismanlar Hes.	300.000,00	
659- Diğer Olağan Gider ve Zar. Hes.	50.000,00	
252.02-Lojmanlar		750.000,00

Lojman Olarak Kullanılan Taşınmazların Borçlara Mahsuben Devredilmesi/Satılması Kaydı

-----30.11.2018-----

527-MDD Yen. Değ. Değ. Artış Hesabı	50.000,00	
659- Diğer Olağan Gider ve Zar. Hes.		50.000,00

Mükellef kurum temsilcisi yapılan işlemlerle ilgili olarak;
i-7144 sayılı Kanun'un 5'nci maddesi ile eklenen VUK'un Geç. 31'nci maddesi uyarınca işletme varlıklarını 500 seri numaralı VUK Genel Tebliğ ve eklerinde yer alan oranlar dahilinde yeniden değerlemeye tabi tuttuklarını ve yeniden değerlendirilen tutar üzerinden %05 vergi tahakkuk ettirip ödediklerini,

ii-15 yıl önce sahip olunan arsanın teslimi karşılığı sahip olunan ve lojman olarak kullanılan 10 adet bağımsız taşınmazın işletme borcu karşılığı devredildiğini, kayıt ve beyanları yeniden değerlendirilmiş tutarlar üzerinden yaptıklarını ve satış işleminin zararlı sonuçlandığını,

iii-İşlem sonucu oluşan zararın, ilgili taşınmazın değerlendirilmesi sonucu oluşan değer artış fonundan karşılandığını ifade etmişlerdir.

MDD Yeniden Değerleme Değer Artışı ve Amortismanlara ilişkin **matematiksel hesaplamalar** doğru olarak yapılmıştır.

İŞLEM 2: Mükellef kurumun yurt dışında kurulu/faal şubeleri tarafından (tamamının dönem ticari faaliyet sonuçları Hisarönü Turunç Turizm A.Ş.'nin 2018 hesap dönemi kayıt, beyan ve mali tablolarına yansıtılmış/konsolide edilmiş olan) bileşimine aşağıda yer verilmiş olup, şubeler aracılığı ile toplam 460.000,00 TL kazanç elde edilmiş bulunmaktadır.

1-İngiltere'de kurulu şube tarafından elde edilen kazancın bileşimi aşağıdaki gibidir:
-Taşımacılık Hizmet Gel. : 50.000,00 TL (Uluslararası Taşımacılık Kazancı)
-Faiz Gelirleri : 200.000,00 TL (Tamamı Türkiye'de yerleşik bankalarda açılan hesaplardan elde edilmiştir.)

2- ABD'de kurulu şube tarafından elde edilen kazancın bileşimi aşağıdaki gibidir:
-Vadeli İşlem Gelirleri : 100.000,00 TL (ABD sermaye piyasalarından elde edilmiştir.)
-Komisyon Gelirleri : 110.000,00 TL (Tamamı Türkiye'de yerleşik Hisarönü Turunç Turizm A.Ş.'nin ABD'ye gerçekleştirdiği ihracat işlemleri nedeniyle/bağlantılı elde edilmiştir.)

Mükellef kurum temsilcisi tarafından, yurtdışı şube kazançları için 7143 sayılı Kanun'un 10-13/h bendi düzenlemesinden yararlandığı, İngiltere'de faaliyette bulunan şube kazancının 30.12.2018 tarihinde, ABD'de faaliyette bulunan şube kazancının ise belgelendirme ve onama işlemlerindeki gecikme nedeniyle 30.05.2019 tarihinde Türkiye'ye getirildiği beyan ve tevsik edilmiştir.



TÜRMÖB

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

İŞLEM 3: Yevmiye defterine aşağıdaki kaydın yapıldığı belirlenmiştir.

-----31.12.2018-----	
770-Genel Yönetim Giderleri Hesabı	300.000,00
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar Hesabı	150.000,00
102-Bankalar Hesabı	250.000,00
331-Ortaklara Borçlar Hesabı	200.000,00

İşlem ile ilgili mükellef kurum temsilcisi aşağıdaki açıklamaları yapmıştır.

“Söz konusu kayıt, aktifimizde yer alan tesislerimiz için 01.10.2018-11.12.2018 tarihleri arasında yaptığımız bakım, onarım ve modernizasyon çalışmaları ile ilgilidir. Söz konusu işler, tamamen ilgili dönemdeki birim yöneticimiz tarafından projelendirilmiş ve 250.000,00TL olarak bütçelendirilmiştir. Yapılan işlere dair mal ve hizmet alımlarına yönelik tüm faturaların bu kişide olması ve kendisiyle iş akdimizi 31.12.2018 tarihi itibarıyla sona erdirmiş bulunmamız nedeniyle, bu faturalar ibraz edilememektedir. Ancak, tevsik edici diğer bilgi ve belgeler olarak, proje ve peyzaj etüdüleri, sözleşmeler, muhtelif tutanaklar, hakediş belgeleri ve satıcılar ile yapılan e-postalar/yazışmalar gibi evraklar ibraz edilebilmektedir.

Planlanan iş bütçesi 200.000,00TL aşılmış olduğundan bu tutar da ortaklar tarafından finanse edilmiştir.

İşin bitim tarihi itibarıyla, (bu işlemlere dair) vergi kanunları uyarınca geçerli bir belge temin edilemediğinden dolayı, yevmiye kaydı yukarıdaki gibi yapılmış, KDV indirim hakları da kullanılmamıştır.

Modernizasyon işi için harcanan KDV dahil 150.000,00TL aktifleştirilerek 258-numaralı hesap üzerinden kayıtlara alınmıştır. Genel nitelikteki bakım ve onarım hizmeti karşılığı ödenen KDV dahil 300.000,00TL ise 770-Genel Yönetim Giderleri hesabına kayıt ile dönem kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

Türk Vergi Sisteminin temelini oluşturan, “vergilendirmede serbest delil ve ekonomik yaklaşım” ilkesi ışığında ve bu ilkeye dayalı mevcut düzenlemeler nedeniyle yaptığımız işlemlerde herhangi bir vergi kaybına yol açılmamış bulunmaktadır.”

İŞLEM 4: Yevmiye defterine yapılan kayıt ile bu kayıta dair diğer belirlemeler aşağıdaki gibidir:

-----01.05.2018-----	
760-Pazarlama Satış ve Dağ. Giderleri	500.000,00
760.01. Spor Sponsorluğu	500.000,00
760.01.01. İsim Hakkı Ödemeleri	200.000,00
760.01.02.Sporcu Ödemeleri	100.000,00
760.01.03.Havuz Harcaması	150.000,00
760.03.04. Malzeme Temini	20.000,00
760.03.05. Basketbol Euroleague Ulaşım Har.	30.000,00
102.Bankalar	500.000,00

Yukarıdaki işlemlerle ilgili olarak yapılan diğer belirlemeler ve mükellef kurum temsilcisi açıklamaları şöyledir:

i-Uluslararası Olimpiyat Komitesi tarafından ve Türk Spor Mevzuatı uyarınca “Atletizm, Okçuluk, Judo, Su Altı Sporları ve Basketbol” olimpik amatör spor olarak kabul edilmektedir.



TÜRMOB

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

ii-Şirket ve İstanbul Okçuluk Kulübü Derneği arasında 2021 Tokyo Olimpiyatlarına hazırlanan Milli okçuların 2018 yılı hazırlık kamp harcamaları (seyahat, konaklama ve iâşe olmak üzere) 02.02.2018 tarihli "Sponsorluk Sözleşmesi" ile üstlenilmiş ve 01.05.2018 tarihinde sözleşmede yer verilen 200.000TL ödeme yapılmıştır.

iii-Aynı Sözleşmede bağitlandığı biçimde, bu ödeme karşılığı olarak, Milli Okçuların kullandıkları tüm materyallerde (şapka, çanta, her türlü giyim eşyası üzerinde) 2018-2021 yıllarında olmak üzere ve 4 yıl süresinde şirket isim ve logosunun yer alması kararlaştırılmıştır.

iv- T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı ile 10.01.2018 tarihinde imzalanan protokol uyarınca Ataköy Olimpik Yüzme Havuzu'nun peyzaj ve su tesisat modernizasyon işlerinin gerçekleştirilmesine sponsor olunmuş, proje kapsamında yüklenici firmaya 150.000TL avans ödemesi yapılmıştır. Çalışmalara 01.10.2018 başlanılmış olup, iş, 31.05.2019 tarihinde (2019 yılı içerisinde ilave 150.000TL ödeme yapılarak) 300.000TL'ye tamamlanmış ve Havuz aynı tarihte düzenlenen Kesin Kabul Tutanağı ile Bakanlığa teslim edilmiştir.

v-2018 yılından Küba'da düzenlenen Dünya Dalış Şampiyonası'na katılan sporculara KDV dahil 10.000TL tutarında spor malzemesi, satın alınarak teslim edilmiştir.

vi- Kazak Judocu Ali Aliyev'in Türk Vatandaşı Statüsüne geçirilerek Ankara Judo Kulübü'ne transferi ve oynama haklarının Türkiye'ye devri için Kazakistan'da yerleşik Kulübe 01.05.2018 tarihinde 20.000 USD (100.000TL) ödeme yapılmıştır.

vii-Euroleague Basketbol Şampiyonası'na katılan Bahariye Basketbol Spor Kulübü'nün deplasman yurt dışı seyahat masrafları üstlenilerek Hızlı Seyahat Acentası A.Ş.'ye 30.000 TL ödeme yapılmıştır. 30.08.2017 tarihli sponsorluk sözleşmesi karşılığında Bahariye Basketbol Spor Kulübü tarafından 2017-2018 sezonu için 5 kişilik kombine giriş hakkı ücretsiz olarak verilmiştir.

İŞLEM 5: Mükellef kurumun 2018 hesap döneminde, yurt dışında yerleşik gerçek ve tüzel kişilerden sağladığı hizmetler ve bu hizmetler karşılığı olarak yapmış olduğu ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Ödemeler üzerinden KVK, GVK, KDVK düzenlemeleri uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmamıştır.

a- 20.01.2018 tarihinde İngiltere'de yerleşik Pisidis Financial Management Company ile düzenlenen ve 50.000 Avro para ihtiva eden danışmanlık sözleşmesi uyarınca;

i-Irish Stock Exchange /İrlanda Borsası'nda tahvil ihracı ve yatırım danışmanlığı işi için şirkete 21.01.2018 tarihinde 50.000 Avro ödeme yapılmıştır.

ii-2.000.000 Avro tahvil 320 gün vadeli olarak adı geçen Borsa'da ihraç edilmiş ve 10.12.2018 tarihinde tamamı yurt dışında yerleşik gerçek ve tüzel kişilere 100.000 Avro faiz ödemesi gerçekleştirilmiştir.

b- İngiltere'de faaliyette bulunan ZBC Advertisment Ltd.'ye, İngiltere'de yayın yapan radyolarda ve açık hava reklam alanlarında Mayıs/2018 ayı boyunca işletme hizmetlerinin tanıtımı amacıyla 50.000 Avro ödeme yapılmıştır.

c- İngiltere'de yerleşik reklam ve tasarımcı Steven GERARD adlı gerçek kişiye, şirket Logo ve markasının tasarımına için yapılan ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Hizmetler, İngiltere'den ifa edilmiştir.

Hizmet İfa Tarihi/Dönemi	İşin Niteliği	Tutarı (TL)	Tutarı (Euro)
19.04.2018	Tasarım	240.000,00	40.000
21.11.2018	Telif Ödemesi	120.000,00	20.000

Üretilen görsel ve dijital materyaller 20.12.2019 tarihinde Türkiye'ye getirilmiş olup, emtia bedeli olarak Gümrük İdaresine 10 Avro üzerinden beyanda bulunulmuştur. Mükellef kurum tarafından aşağıdaki yevmiye kaydının yapılmış olduğu görülmüştür.



TÜRMOB

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

20.12.2018

740- Hizmet Üretim Maliyetleri	360.000,00	
320-Satıcılar		360.000,00

d- ABD'de yerleşik Black Light İNC. adlı şirket ile 01.01.2010 tarihinde, 1 yıllık ve 100.000 USD bedeli içeren "Danışmanlık Hizmeti" sözleşmesi imzalanmış bulunmaktadır. ABD'de 1 nüsha olarak düzenlenen sözleşme kapsamında şirket tarafından 2010-2018 yılları arasında da muhtelif danışmanlık ve teknik yardım hizmet ifalarında bulunulmuştur.

2018 yılında yeni bir danışmanlık sözleşmesi imzalanmamış olup, 2018 yılı iş programına göre gerçekleştirilen toplam 500.000,00 TL tutarındaki BAKIM/ONARIM işlemlerine dair diğer bilgiler aşağıdaki gibidir.

Ödeme Tutarı (TL)*	Türkiye'ye Geliş Tarihi/Ödeme Tarihi **	Personel Sayısı	Kalınan İş günü
80.000,00	05.08.2018	1	30
30.000,00	05.10.2018	2	20
30.000,00	10.10.2018	1	5
50.000,00	01.12.2018	2	50
10.000,00	02.01.2019	1	45
150.000,00	02.01.2019	10	10
150.000,00	05.02.2019	10	35

*01.01.2018 Tarihi TCMB USD Döviz Alış Kuru: 4,80 TL, Döviz Satış Kuru: 4,90TL, Efektif Alış Kuru: 4,85TL, Efektif Satış Kuru 5,00TL, serbest piyasa alış kuru: 5,00 TL, döviz satış kuru:5,10TL'dir.

05.08.2018 Tarihi TCMB USD Döviz Alış Kuru: 4,90 TL, Döviz Satış Kuru: 5,00TL, Efektif Alış Kuru: 4,95TL, Efektif Satış Kuru 5,10TL, serbest piyasa alış kuru: 5,05 TL, döviz satış kuru:5,15TL'dir.

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

** Türkiye'ye geliş tarihi, ABD mukimi şirket çalışanlarının sözleşme kapsamındaki hizmetleri ifa amacıyla, Türkiye gümrük kapılarından ülkeye giriş çıkış yaptıkları sürelerle ilişkindir.

İŞLEM 6: Mükellef kurumun "Nakdi Sermaye Artışı" uygulamasına ilişkin bilgi ve işlemleri aşağıdaki gibidir.

İşlem Tarihi	Tutar	İşlemin Mahiyeti
11.11.2017	1.000.000,00 USD	Sermaye Avansı olarak Nakit olarak bankaya yatırılan tutarın Sermaye Yedekleri Hesabına Kaydı
31.12.2017	50.000,00 TL	Banka hesabında bulunan 1.000.000 USD'nin Kur Değerlemesi sonucu hesaplanan kambiyo karı
20.02.2018	4.000.000,00 TL	Sermaye Avansı olarak Nakit olarak bankaya yatırılan tutarın Sermaye Yedekleri Hesabına Kaydı
03.03.2018	9.050.000,00 TL	Nakdi Sermaye Artışına Dair Karar Alınması
15.04.2018	9.050.000,00 TL	Sermaye Artışa Dair Kararın Tescili
30.04.2018	4.000.000,00 TL	İlişkili şirketlerin sermaye artışlarına iştirak edilmesi

Nakdi sermaye artışı ile ilgili olarak 2018 hesap dönemi için;
-2018 hesap dönemi sermaye artışı için 339.000,00 TL,
-2016 yılında yapılan sermaye artışından kaynaklı olup, ilgili dönemlerde indirilemeyen 61.000,00 TL olmak üzere toplam 400.000,00TL indirimden yararlanılmıştır.



TÜRMOB

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

İSLEM 7: Mükellef kurum tarafından ilişkili şirketlerle gerçekleştirilen finansal işlemler ve sonuçlarına dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Yapılan incelemede, adet uygulamasının ve kullanılan faiz oranının emsale uygun biçimde belirlendiği saptanmıştır.

i-İçmeler Holding A.Ş.'ye kullandırılan işletme fonları için adatlandırma yapılarak 370.000,00 TL faiz tahakkuk ettirilmiştir. 2018 hesap dönemi için 31.12.2018 tarihinde düzenlenilen KDV dahil 436.600,00 TL tutarındaki fatura içeriği 370.000,00 TL faiz geliri, KVK 1 seri numaralı Genel Tebliğ düzenlemeleri dikkate alınarak İçmeler Holding A.Ş. açısından örtülü sermaye şartları oluştuğunun tespiti nedeniyle ve karşı kurum düzeltilmesi bağlamında, dağıtılmış kar payı ve iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmiştir.

ii-Bağlı ortak/ilişkili tüzel kişi olan Çökertme Reklam A.Ş.'nin fon gereksinimi için Sarıgerme Kredi Bankası A.Ş.'den 1.000.000,00 TL kredi kullanılmış olup, kullanılan kredi aynı koşullarda ve tamamen adı geçen tüzel kişiye aktarılmıştır. Söz konusu kredi için 31.12.2018 tarihinde Sarıgerme Kredi Bankası A.Ş.'ye ödenen 40.000,00 TL faiz için Çökertme Reklam A.Ş.'ye KDV dahil 47.200,00 TL tutarında fatura düzenlenilmiştir.

40.000,00 TL faiz geliri, KVK 1 seri numaralı Genel Tebliğ düzenlemeleri dikkate alınarak Çökertme Reklam A.Ş. açısından örtülü sermaye şartları oluştuğunun tespiti nedeniyle ve karşı kurum düzeltilmesi bağlamında, dağıtılmış kar payı ve iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmiştir.

iii- ABD'de yerleşik Halikarnas Trading Co.'ya kullandırılan işletme fonları için adatlandırma yapılarak 50.000,00 TL faiz geliri tahakkuk ettirilmiştir. Mükellef kurum tarafından 2018 hesap dönemi için 31.12.2018 tarihinde, Halikarnas Trading Co adına, KDV dahil 11.800 USD (59.000,00 TL) tutarında finansman temini hizmeti faturası düzenlenilmiştir.

İSLEM 8:

Mükellef kurumun İTÜ TEKNOKENT'te faaliyette bulunan şubesi tarafından, ayrıntılarına aşağıda yer verilen işlemler gerçekleştirilmiştir. İşlemler kapsamında yapılan tüm teslim ve ifalara ilişkin herhangi bir KDV hesaplanmamış bulunmaktadır.

i- 01.02.2018-01.11.2018 tarihleri arasında gerçekleştirilen "sanal gerçeklik yazılım projesi" için Avrupa Birliği tarafından, proje bütçesi olan 1.000.000 TL'nin %60'ına karşılık olmak üzere "FON" desteği sağlanmış ve 600.000 TL tutar 01.02.2018 tarihinde 100.000 Avro olarak banka hesabına aktarılmıştır. 01.11.2018 tarihinde proje, Avrupa Birliği ile sağlanan mutabakat (kesin kabul) uyarınca, 900.000 TL kesin maliyet ile tamamlanmıştır. 2018 yılı içerisinde proje sonucu üretilen yazılım ile ilgili herhangi bir gelir elde edilmemiştir.

ii-Aynı proje için TÜBİTAK tarafından 150.000 TL nakit destek, hibe olarak verilmiş ve 01.12.2018 tarihinde proje sonuçları kurum tarafından onaylanmıştır.

iii- 01.11.2016 yılında başlatılan "Karayolları Navigasyon Yazılımı", 04.08.2018 tarihinde tamamlanarak Uluslararası Nakliyeciler Derneği'ne satılmış ve 100.000 TL kazanç elde edilmiştir. Yazılım, bazı değişiklikler yapılarak "şoförlük eğitimi amacıyla" uygulama/aplikasyon haline getirilmiş ve Android Market üzerinden kullanıma/satışa sunulmuştur. İrlanda'da yerleşik Uygulama Yöneticisi şirket tarafından 2018 yılı tüketici kullanımları ve uygulama satışları karşılığı 10.000 USD ödeme yapılmıştır.

iv-Teknokentte üretilen "Karayolları Navigasyon Yazılımı", Yazılım Şirketleri Derneğince düzenlenen yarışmada 2018 yılının en iyi yazılımı olarak değerlendirilmiş ve 40.000 TL değerinde bilgisayar ödül olarak verilmiştir.



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 yeterli (bağlantılı) açıklamaya da yer 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 verilmeyecektir.

2- Yanıt içerisine, sorulan sorunun bir bütün olarak ve kısmen alınması, ilgili kanun maddesi/maddeleri (adaylara dağıtılan vergi kanunları kitapçığı içerisinden tamamen alıntılanarak) doğrudan yazılarak veya 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 **toplularak (olumlu ya da olumsuz) değerlendirilmesi hallerinde**, yanıt puan verilmeyecektir.

3- Yanıtın doğrudan vergisel bir sonuç gösterilmeksizin, “olasılık” içerecek biçimde verilmesi veya soruda yer verilen somut olay/olaylar/durumlar ile herhangi bir bağlantı kurulmaksızın/atıf yapılmaksızın genel ve soyut teknik bilgi olarak verilmesi durumlarında yanıt puan verilmeyecektir.

4- Yapılacak değerlendirmede, ulaşılması beklenen (doğru) yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve/veya farklı sonuca ulaşılması halinde ise, katılımcı tarafından vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile uygulamalarına dair yapılacak yorum ve atıflara, konunun vergisel ele alınmış biçimine ve ekonomik (serbest) delil sistemine dayalı yapılacak değerlendirmelere ve hesaplamalara, iç tutarlılığı dikkate alınarak, (soru ile anlamlı bütünlük oluşturması/bağlamdan kopulmaması halinde), “**Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar**” başlığı altında (belli edilen) kapsamda kısmi puan verilecektir.

5- 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 yasal gerek, açıklama, değerlendirme ve yorumların, vergi türü belirtilmek kaydıyla yapılması hali puanlanacaktır.

6- Adaylardan, yanıt içerisinde, ulaşılan vergisel sonuçlara dayanak matematiksel hesaplamaların açık biçimde, her bir işlem veya tespite dair olmak üzere, beyana dair hesaplama hataları, matrah farkları ile beyan dışı bırakılmış vergi matrahlarını, her bir işlem/tespit bazında vergi türleri itibarıyla ayrı ayrı göstermeleri beklenilecektir.

7- Bir soru bütünü içerisindeki açıklamalarda, kabul edilen doğru yanıt ve vergisel yaklaşımın dışında, bariz hatalı yanıt ve değerlendirmelerin de bulunması halinde, doğru ve yanlış yanıtın aynı işleme dair olmaması kaydıyla, doğrudan doğruya verilen doğru yanıtla ilgili puanlama yapılacaktır. Ancak aynı işleme dair olmak kaydıyla, birbiriyle çelişik/karşıt iki ayrı yanıtın da seçenek olarak sunulması durumunda, soruya doğru yanıt verilmediği kabul edilecektir.

8- Okunması olanaksız yazı formu ile yanıt verilmesi veya yanıt içerisinde silik/kısmen ya da tamamen silinmiş, üzeri çizilmiş, tamamlanmamış/yarım cümleler ve ifadelere yer verilmesi halinde de puanlama yapılamayacaktır.

9- **Bu cevap anahtarındaki açıklama ve değerlendirmeler, vergi kanunları ve bağlantılı düzenlemelerden en geniş biçimde ve bilgilendirici içerikte hazırlanmış olup, puanlama aşamasında adayların yanıtlarının böylesi kapsam ve genişlikte olması/verilmesi beklenilmemiş bulunmaktadır.**



YANIT 1

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) Geçici 31'nci maddesinde aşağıdaki düzenleme yer almaktadır.

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

(7326 sayılı Kanun'un 11 inci maddesiyle 09.06.2021 tarihinde yürürlüğe giren fıkra olarak) Birinci fıkrada sayılan mükellefler bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla aktiflerine kayıtlı bulunan taşınmazlar ile **amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetlerini** (sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmaz ve iktisadi kıymetler hariç) 31/12/2021 tarihine kadar yukarıda yer alan kapsam, şart ve hükümlere uymak koşuluyla yeniden değerleyebilirler. Şu kadar ki; a) Birinci fıkranın (b) bendinin (i) ve (ii) alt bentlerinde belirtilen durumlarda yeniden değerlendirme oranının belirlenmesine ilişkin hesaplamada; maddenin yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri yerine, bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değeri, b) Bu madde kapsamında daha önce yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazlar için bu fıkra uyarınca yapılacak değerlemede ise, bu fıkranın yürürlüğe girdiği tarihten bir önceki aya ilişkin Yİ-ÜFE değerinin, 2018 yılı Mayıs ayına ilişkin Yİ-ÜFE değerine bölünmesi ile bulunan oran,

dikkate alınır. Bu fıkra kapsamında yapılan yeniden değerlendirme sonrası pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %2 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın sonuna kadar bir beyanname ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve ilk taksiti beyanname verme süresi içinde, izleyen taksitler beyanname verme süresini takip eden ikinci ve dördüncü ayda olmak üzere üç eşit taksitte ödenir. Önceki fıkralarda taşınmazlar için öngörülen hükümler bu fıkra uygulamasında amortismanına tabi diğer iktisadi kıymetler için de geçerlidir.

Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.”

İlgili madde düzenlemesi uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan tam mükellef gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin aktiflerinde yer alan taşınmazlarının değerlerinin yeniden hesaplanması uygulamasına ilişkin usul ve esasları içeren **500 seri numaralı VUK Genel Tebliğ’inde** ise şu vergisel açıklama ve belirlemeler yapılmıştır.

“... ”

Yeniden değerlemeye tabi iktisadi kıymetler

MADDE 5 – (1) 213 sayılı Kanunun geçici 31 inci maddesinin yürürlüğe girdiği tarih (25/5/2018) itibarıyla aktife kayıtlı bulunan taşınmazlar (tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hak niteliğindeki üst hakları dâhil) bakımından söz konusu madde uygulamasından yararlanılabilir.

(2) Sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınmazlar ile taşınmazların alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler, bu kapsamda yeniden değerlemeye tabi tutulamaz. Kapsama giren işletmelerin kiralamaya konu ettikleri taşınmazlar emtia niteliğinde bulunmadığından, yeniden değerlemeye tabi tutulabilir.



(3) Yeniden değerlemeye tabi tutulacak taşınmazların, 213 sayılı Kanun uygulamasında amortismanına tabi iktisadi kıymet mahiyetinde olması zorunluluğu bulunmadığından, müessese hükümlerinden faydalanmak isteyen mükelleflerce boş arazi ve arsalar da yeniden değerlemeye tabi tutulabilecektir.

.....

Yeniden değerlendirme uygulaması

MADDE 10 – (1) Kapsama giren taşınmazların ve varsa bunlara ait amortismanların, 213 sayılı Kanunda yer alan değerlendirme hükümlerine göre tespit edilen ve 25/5/2018 tarihi itibarıyla yasal defter kayıtlarında yer alan değerlerinin, yeniden değerlendirme oranı ile çarpılması suretiyle yapılan yeniden değerlendirme sonucunda, bilançonun aktif, pasifinden daha yüksek bir değere ulaşmaktadır. Yeniden değerlendirme sonucunda ortaya çıkan değer artışını hesaplamada Kanun net değer artışı usulünü benimsemiştir. Net değer artışının hesaplanabilmesi için yeniden değerlemeye esas alınan ve Kanunun yürürlük tarihi itibarıyla; yasal defter kayıtlarında yer alan yeniden değerlemeden önceki ve bu değerlerin yeniden değerlemeye tabi tutulmasıyla ulaşılan tutarlar dikkate alınarak hesaplanan net bilanço aktif değerlerinin tespiti gerekmektedir.

Net bilanço aktif değeri, taşınmazların bilançonun aktifine kaydedildikleri değerden, bunlar için ayrılmış olup bilançonun pasifinde gösterilen birikmiş amortismanlarının indirilmesi suretiyle bulunan tutarı ifade etmektedir.

Ayrıca, amortismanların yeniden değerlendirilmiş tutarlarının belirlenmesinde, amortismanın herhangi bir yılda yapılmamış olması durumunda amortismanlar tam olarak ayrılmış varsayılacaktır. Bu durumda değer artışı, taşınmazın yeniden değerlemeden önceki net bilanço aktif değerinin, yeniden değerlendirme oranı ile çarpımından sonra bulunacak net bilanço aktif değerinden indirilmesi suretiyle hesaplanacaktır.

Bu şekilde hesaplanarak bulunan değer artışı, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına alınacaktır.

(2) Yeniden değerlendirme neticesinde hesaplanan değer artışı, yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların her birine isabet eden değer artışları ayrıntılı olarak gösterilecek şekilde, bilançonun pasifinde özel bir fon hesabına aktarılır.

(3) Amortismanına tabi olan taşınmazların yeniden değerlendirme sonrasında bulunan değerleri üzerinden amortisman ayrılmaya devam edilir.

Değer artışının vergilendirilmesi

MADDE 11 – (1) Yeniden değerlendirme neticesinde pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarı üzerinden %5 oranında hesaplanan vergi, yeniden değerlendirme işleminin yapıldığı tarihi izleyen ayın 25 inci günü akşamına kadar gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve aynı süre içerisinde ödenir.

.....

Özel fon hesabındaki tutarlar

MADDE 12 – (1) Pasifte özel bir fon hesabında gösterilen değer artışı tutarının, mükellefler tarafından istenildiğinde sermayeye ilave edilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak söz konusu fonun sermayeye ilave edilme dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmı, bu işlemin yapıldığı dönem kazancı ile ilişkilendirilmeksizin bu dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulur.

(2) Şirketin tasfiyesi halinde de bu kapsamda işlem tesis edilir. Ancak 193 sayılı Kanunun 81 inci maddesinde sayılan devir ve tür değiştirme halleri ile 5520 sayılı Kanuna göre yapılan devir ve bölünme hallerinde, fon hesabında yer alan tutarlar işletmeden çekilmiş veya başka bir hesaba nakledilmiş sayılmaz. Söz konusu fon hesabının tamamen veya kısmen devrolunduğu kurumlar için de birinci fıkra hükümleri geçerlidir.

Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılması

MADDE 13 – (1) Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı tutarları, satış kazancına dâhil edilmez. Bu durumda fon hesabı kayıtlarda kalmaya devam eder.

(2) Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların elden çıkarılmasından önce 213 sayılı Kanunun mükerrer 298 inci maddesi uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılmasına ilişkin şartların oluşması halinde, pasifte özel bir fon hesabında tutulan değer artışı tutarları özsermayeden düşülmek suretiyle enflasyon düzeltmesi yapılır. Fon hesabının sermayeye eklenmesi halinde de, bu tutar sermaye hesabından düşülerek anılan madde uyarınca enflasyon düzeltmesi yapılır.

Bu düzenlemeler gereği ve sonucu olarak soru içeriği ile bağlantılı biçimde;

i-VUK'un Geçici 31'nci madde kapsamında ödenen vergi; gerek gelir ve kurumlar vergisinden mahsup, gerekse gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

ii- VUK Genel Tebliği'nin 5'inci maddesinin 2'nci fıkrasında açıklandığı üzere taşınmazların alım, satım ve inşaa işleri ile devamlı olarak uğraşanların bu amaçla aktiflerinde kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki kıymetler, bu kapsamda yeniden değerlemeye tabi tutulamayacaktır. Örneğin bir inşaat şirketinin inşaa ettiği ve 15'li hesap grubunda kayıtlı konut stokları için yeniden değerlendirme uygulaması yapılması mümkün değildir.

iii- **Taşınmaz ifadesi madde uygulamasında** Türk Medeni Kanunu'nun 704 üncü maddesine göre, arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümleri kapsadığından, aktifte gayrimenkul olanların yanı sıra gayrimenkul gibi değerlendirilen haklar da yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanabilecektir. Örneğin; Türk Medeni Kanunu'nun 826'ncı maddesinde bahsi geçen bağımsız ve sürekli nitelikte olup sahibinin isteği ile tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilen üst hakkı (irtifak hakkı) da bu kapsamda yeniden değerlendirme uygulamasından yararlanabilecektir.

iv-Soru içerisinde yer aldığı biçimde, taşınır mahiyetindeki motorlu taşıtlar için ve tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hak niteliğinde olmayan marka hakları için 2018 hesap dönemi itibariyle uygulamadan yararlanılamayacaktır. Amortisman tabi iktisadi kıymetlere dair genel uygulama, **7326 sayılı Kanun'un 11 inci maddesiyle 09.06.2021 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunmaktadır.**

v- Taşınmaz değerlendirme sonucu ortaya çıkan değer artışı üzerinden % 5 vergi ödenecek ve oluşan değer artışı "Öz Kaynaklar" altında 527 MDV Yeniden Değerleme Artışları hesabına kaydedilecektir. Bu tutar sermayeye ilave edilebilir. Ancak bunun dışında herhangi bir nedenle işletmeden çekilir veya başka bir hesaba nakledilirse bu işlemin yapıldığı dönemin kazancı ile ilişkilendirilmeksizin aynı dönemde gelir veya kurumlar vergisine tabi tutulacaktır. Zarar beyanı söz konusu olsa dahi söz konusu değer artışı örneğin ortaklara dağıtıldığı veya işletmeden çekildiği anda hem kurumlar vergisine hem de kar payı dağıtımına bağlı stopaj vergilemesine tabi tutulacaktır.

vi- Yeniden değerlemeye tabi tutulan taşınmazların satılması veya herhangi bir şekilde elden çıkarılması halinde, pasifte özel fon hesabında gösterilen değer artışı, satış kazancına dâhil edilmeyecek, fon hesabı kayıtlarda kalmaya ve bilançoda yer almaya devam edecektir.

Bu bağlamda soru özelinde ayrıca;

vii- Mevcut veriler ışığında hatalı değer artışı uygulaması nedeniyle $(50.000 - 33.333) = 16.667$ TL fazla ve yersiz olarak vergi ödenmiş olduğu,



TÜRMOB

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

viii- Arsa karşılığı alınan ve 15 yıl süresince lojman olarak kullanılan 10 bağımsız taşınmaz varlığının, nitelik ve gerçek durum itibariyle taşınmaz ticaretine konu emtia olarak değerlendirilmemesi, iktisap ve elden çıkarma işlemi birlikte değerlendirildiğinde varlığın (arsanın) nitelik değiştirdiğinin kabulü,

ix-Satışın zararlar sonuçlanmasının ticari ve mali olarak eleştiri gerektirir mahiyette olmadığı, oluşan 50.000 TL zararın değer artış fonundan karşılanamayacağı ve bu durumun fonun (bu tutar kadar) dağıtımını sonucunu doğuracağı,

x-Taşınmaz satış işleminde KDVK'nın 17/4-r düzenlemesinden istifade edilebileceği ve KDV hesaplanmasına gerek bulunmadığı,

xi-Gerçekleştirilen taşınmaz satış işleminin ticari ve mali sonuçları itibariyle, KVK'nın 5/1-e düzenlemesinden istifade edilemeyeceği,

xii-Taşıtlar ve marka hakları ile ilgili olarak yapılan hatalı değerlendirme işlemi nedeniyle oluşan yeni değer üzerinden yapılacak itfa işlemi sonucu ayrılacak amortismanların, dönem matrahının fazla hesaplanacak amortisman gideri kadar aşındıracağı,

sonuçlarına ulaşılmaktadır.

Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar: 7326 sayılı Kanun'un 11 inci maddesiyle 09.06.2021 tarihinde yürürlüğe giren genel uygulamanın (ve değişikliğin) vurgulanması durumunda, marka hakkına ilişkin işlemlerin uygulama kapsamında yorumlanarak yanıt verilmesi ile arsa karşılığı alınan bağımsız taşınmazların taşınmaz ticaretine konu emtia olarak değerlendirilmesi hali de puanlamaya dahil edilmiştir.

YANIT 2

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 (söz konusu tarih 29 Ağustos 2018 tarih ve 48 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 6 ay uzatılmıştır) kadar elde edilenler de dahil olmak üzere;

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

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. 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.

Uygulamaya dair ayrıntılara, "Vergi ve Diğer Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7143 Sayılı Kanun 3 Seri Numaralı Genel Tebliği'nin 15, 16 ve 17'nci maddelerinde yer verilmiştir. Bu düzenlemelere göre;

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.

Bu kazançların ilgili mevzuat çerçevesinde Türkiye'ye getirildiği, mükelleflerce kanaat verici belgelerle ispat edilecektir.

Söz konusu Tebliğin ilgili uygulama düzenlemeleri aşağıdaki gibidir.

“İstisna kapsamına giren kazançlar ve istisnadan yararlanacak olanlar



TÜRMOB

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

MADDE 15 – (1) 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,
- 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.

İstisna uygulamasının şartları

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.

İstisna uygulamasına konu yurt dışı kazançların beyanı

MADDE 17 – (1) İstisna hükmünün yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, 31/10/2018 tarihine kadar elde edilen ve 31/12/2018 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları ile yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, 2018 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

(2) Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen şube kazançlarının, 31/10/2018 tarihine kadar elde edilen kısmı tespit edilecek ve bu kazanç, 2018 yılında geçici vergi dönemleri itibarıyla geçici vergi beyanına konu edilmiş olsa dahi, istisna hükmünün yürürlüğe girdiği tarihten 31/12/2018 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilmek şartıyla, 2018 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

(3) Aynı şekilde kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumların, istisna hükmünün yürürlüğe girdiği tarihten 31/12/2018 tarihine kadar gerçekleşen tasfiyelerinden doğan ve 31/12/2018 tarihine kadar Türkiye’ye transfer edilen kazançları da 2018 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.



(4) Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler ise belirtilen tarihler arasında elde ettikleri söz konusu kazançlarını, hesap dönemlerine göre 2018 ve 2019 yıllarına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil etmek ve beyannamelerin ilgili satırında göstermek suretiyle istisnaya konu edebileceklerdir.

(5) 1/1/2018 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 Kanunun onuncu maddesinin on üçüncü fıkrasının (a) bendinde belirtilen hükümden yararlanarak Türkiye'ye getirilme imkanı bulunmaktadır.

Bu istisna, Zarar Olsa Dahi İndirilecek İstisna” Kazanç niteliğinde yer almaktadır.”

29.08.2018 tarih ve 48 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 7143/10-13-h madde düzenlemesine dair süreler, bitimleri tarihinden itibaren 6 ay uzatılmıştır. Buna göre, madde kapsamında vergiden bağışık gelirleri elde etme tarihi 30 Nisan 2019, Türkiye'ye transfer etme son tarihi 30 Haziran 2019 olarak belirlenmiştir.

Bilindiği üzere tam mükellef kurumlar yurt dışında bir daimi temsilci vasıtasıyla ya da şube açılması şeklinde yürütmekte oldukları faaliyetlerde de kazanç elde edebilmektedirler. Yurt dışı şube kazançları istisnası şeklinde KVK'nın 5. maddesinin 1. fıkrasının g bendinde yer bulan istisnadan; yurt dışında daimi temsilci ya da işyeri vasıtasıyla gelir elde eden kurumların yararlanabilmesi için belli şartları taşıması gerekmektedir.

Buna göre; “Tam mükellef kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları; 1) Bu kazançların, doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması, 2) Kazançların elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması, 3) Ana faaliyet konusu, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olan kurumlarda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması” şartıyla kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

İstisna uygulamasına dair ayrıntılı düzenlemelere (ve örneklere) ise, 1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nin “**5.2.1. Yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanma şartları**” başlıklı Bölümünde yer verilmiştir.

KVK'nın 33'üncü maddesi düzenlemesi gereği olarak, yurt dışında elde edilip de Türkiye'de vergilendirilecek kazançlar için daha önce mahallinde ödenen vergiler, Türkiye'de bu kazançlar nedeniyle hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilecektir. 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinde açıklandığı gibi, yurt dışında yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanacaktır.

Yurt dışı kazançlar üzerinden ödenip Türkiye'de tarh olunacak vergilerden mahsup edilebilecek yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, hiçbir surette yurt dışında elde edilen kazançlara 32'nci maddede belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamayacaktır.

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



TÜRMOB

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

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

Diğer yandan, yurt dışında elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması halinde, bu kazançlar üzerinden yurt dışında ödenen vergilerin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir. Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.

Yurtdışında ödenen vergilerin mahsup edilebilmesi için vergilerin ödendiğine ilişkin mahallindeki Türk elçilik veya konsoloslukların tasdikini taşıyan belgelerin ilgili vergi idaresine ibrazı gerekmektedir. Bu belgelerin tarhiyat sırasında ibraz edilememesi halinde yabancı ülkede elde edilen gelire isabet eden vergi bir yıl ertelenerek, bu süre içinde belgelerin vergi dairesine ibrazı halinde mahsup işlemi yapılabilecektir.

İstisna hükmünün yürürlüğe girdiği tarihten itibaren, **(29.08.2018 tarih ve 48 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararı öncesi)** 31/10/2018 tarihine kadar elde edilen ve 31/12/2018 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançları ile yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar, 2018 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen şube kazançlarının, **(29.08.2018 tarih ve 48 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararı öncesi)** 31/10/2018 tarihine kadar elde edilen kısmı tespit edilecek ve bu kazanç, 2018 yılında geçici vergi dönemleri itibarıyla geçici vergi beyanına konu edilmiş olsa dahi, istisna hükmünün yürürlüğe girdiği tarihten 31/12/2018 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmek şartıyla, 2018 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

Aynı şekilde kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların, istisna hükmünün yürürlüğe girdiği tarihten **(29.08.2018 tarih ve 48 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararı öncesi)** 31/12/2018 tarihine kadar gerçekleşen tasfiyelerinden doğan ve 31/12/2018 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen kazançları da 2018 yılına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil edilmek ve beyannamelerin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnaya konu edilecektir.

Özel hesap dönemine tabi olan mükellefler ise belirtilen tarihler arasında elde ettikleri söz konusu kazançlarını, hesap dönemlerine göre 2018 ve 2019 yıllarına ilişkin verilecek yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerinde gelire veya kurum kazancına dahil etmek ve beyannamelerin ilgili satırında göstermek suretiyle istisnaya konu edilebileceklerdir.

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 Kanunun onuncu maddesinin on üçüncü fıkrasının (a) bendinde belirtilen hükümden yararlanarak Türkiye'ye getirilme imkanı bulunmaktadır.



TÜRMOB

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

30.04.2018 tarihinde TBMM'ye sevk edilen 7143 Sayılı Kanun Tasarısının gerek Kanun Tasarısı metni, gerekse 03.05.2018 tarih ve 557 sayılı Palan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilerek TBMM Genel Kurulu'na sevk olunan Raporunda 7143-10/13 madde düzenlemesi yer almamaktadır. Bu nedenle ilgili madde/fıkranın gerekçesine dair herhangi bir öznel bilgi edinilememektedir.

Ancak 7143 sayılı Kanununun 10/13-h bent düzenlemesinde, yazım şekli, lafzı, madde içi bağlantıları ve 3 sayılı Genel Tebliğ içeriği ve açıklamaları ile Kanun Koyucu tarafından, “BELİRTİLEN ŞARTLARDA TÜRKİYE'YE TRANSFERİ HALİNDE VERGİDEN BAĞIŞIK TUTULACAK” söz konusu şube kazançlarının, “doğrudan” yurt dışında yürütülen faaliyetlerden/yurt dışında elde edilen nitelikte olduğu açık biçimde ifade edilmiştir.

Bu ifade; yukarıda atıf yapılan metinlerde, “7143 sayılı Kanununun 10 uncu maddesinin on üçüncü fıkrasının (h) bendi ile *yurt dışından elde edilen bazı kazançlar*”, “*Yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen ticari kazançlar*” ve “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*” şeklinde somutlaştırılmış, uygulama sınırları ve kapsamı kesin çizgilerle belirlenmiştir.

Bu istisna düzenlemesi ile Kanun Koyucu, kanuni merkezi Türkiye’de bulunan kurumların ve Türkiye’de yerleşik gerçek kişilerin, yurt dışında bulunan para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının yurda getirilerek milli ekonomiye kazandırılmasına amacına yönelik olarak;

-Bu varlıkların,

-Türkiye dışında yürütmekte oldukları ticari faaliyetler sonucu olarak yine yurt dışından elde edilen/yurt dışında elde ettikleri kazançlar (ki bunlar; *kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlara ilişkin iştirak hisselerinin yurt dışında satışı kaynaklı kazançlar ile kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan kurumlardan elde edilen iştirak kazançları ve yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen ticari kazançlar olarak sayılmıştır*), fon ve kaynakların Türkiye’ye getirilmesi amaçlanmıştır.

Görüleceği üzere vergiden bağışık olup, yurda getirilmesi teşvik edilen (yurt dışında elde edilen) bu kazanç unsurlarının, kazancın kaynağı, kazançla yönelik işlem ve tarafı itibarıyla Türkiye’deki yerleşik kişi, kurum ve bunların kazanç unsurları ile bağlantısı bulunmamaktadır.

İş bu nedenle, Türkiye’de yerleşik bankalardan ve/veya bağlı bulunan tüzel kişi/ilişki kişiden doğrudan doğruya Türkiye’de ve Türkiye’den elde edilen kazançlar için ayrıca 7143 sayılı Kanun’unun 10-13/h düzenlemesinden yararlanılması söz konusu olmayıp, Türkiye’den elde edilen bu kazançların KVK düzenlemeleri uyarınca Türkiye’de beyan edilmesi zorunlu ve 2018 hesap dönemi vergi matrahına intikali zorunludur.

Bu bilgi ve değerlendirmelerin sonucu olarak;

i-29.08.2018 tarih ve 48 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 6 ay olarak uzatılan süreler nedeniyle, ABD ve İngiltere’de kurulu bulunan şube kazançlarında 7143/10-13-h bendi düzenlemesi kapsamında vergi istisnası uygulanmasında Türkiye’ye getirilmesi ve beyanına dair “süre yönünden” bir sorun bulunmamaktadır.

ii-İngiltere’de kurulu Şube tarafından Türkiye’de yerleşik bankalardan elde edilen 200.000 TL tutarındaki faiz geliri ile ABD’de kurulu Şube tarafından, tamamı Türkiye’de yerleşik Hisarönü Turunç Turizm A.Ş.’nin ABD’ye gerçekleştirdiği ihracat işlemleri nedeniyle/bağlantılı elde edilmiş bulunan 110.000 TL komisyon geliri, vergi bağışıklığı dışında değerlendirilecektir.

Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar: Gerçekleştirilen işlemlerin yalnızca KVK’nın 5/1-g bendi düzenlemesi kapsamında değerlendirilmesine kısmi puan verilecektir.



TÜRMOB

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

YANIT 3

Vergileme rejimimiz (maddi vergi kanunları) Anayasamızın 73'üncü maddesinde belirtilen evrensel ilkeler olan, yani sosyal devlet, kanunilik, yetkililik, geriye yürümezlik, ödeme gücü, eşitlik, belirlilik, genellik, eşitlik ilkelerine ve devletin egemenlik gücüne dayanan siyasal hak ve ödev kapsamındadır.

Bu nitelikleri gereği, (istisnai durumlar hariç) kural olarak gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergileri çağdaş vergileme tekniği olan beyan esasına üzerine bina edilmiştir.

Maddi vergi kanunlarının işleyişi, uygulaması ve idari eylem ve işlemlerin denetimi ise, Vergi Usul/Ceza (VUK), Vergi İcra (6183 S.K.) ve Vergi Yargılama (İYUK) hukuku düzenlemeleri ile bütünleştirilmektedir.

Bu rejim ve disiplinin doğal bir sonucu olarak, vergilendirmede serbest delil ve ekonomik yaklaşım ilkesi (SEDEY) benimsenmiş olup, ilke, **2365 sayılı Kanun** yayımı ile Vergi Usul Kanununun bazı maddelerinde 1/1/1981 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikler ile bir reform paketi bütünlüğü içerisinde hayata geçirilmiştir.

Temel ilke VUK'un 3/B fıkrası düzenlemesinde hayat bulmaktadır. Buna göre;

“B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.”

SEDEY ilkesinin düzenleme çevresi, yalnızca **2365 sayılı Kanun** düzenlemesi kapsamında, VUK'un yalnızca 3'üncü maddesi ile değil, tarhiyat işlemleri ile ilgili 29 ve 30; vergi mahremiyeti ile ilgili 5; vergi incelemeleri ilgili 134; defter, kayıt ve belge düzeni ile ilgili muhtelif maddeler; mükellefin ödevleri ile ilgili 257; Rayiç bedelin tespiti ile ilgili 261/Mük.266; vergi güvenliğine dair komisyonların teşekkülü ile ilgili 42 ve müteakip maddelerinde (yeni) düzenleme veya değişiklik yapmıştır. Bu yönüyle VUK'un 3'üncü madde düzenlemesi içeriğinin ve olası değişiklik önerilerinin, vergi usul hukukunda tek başına ele alınması mümkün bulunmayan, VUK'a hakim tüm bu ilkenin etki alanındaki maddeler bütünü ile birlikte düşünülme durumundadır. Aksi durum, söz konusu ilke ışığında şekillendirilen (atıf yapılan) madde düzenlemeleri arasındaki bütünlüğü ve bağlantıyı bozacaktır.

Serbest delil sistemi, gerçek mahiyet ve ticari icaplara uygunluk kavramları bakımından yalnız yukarıda yer verilen maddelerin kendi içerisinde bağlantısı dışında, VUK'un 141, 148, 227, 256 ve 257'nci maddeleri ile kapsamında da ilintilidir.

İlkenin vergi incelemesindeki düzenleme karşılığı ya da tamamlayıcı ayağı, (yine **2365 sayılı Kanun ile değişik**) VUK'un 134'üncü maddesinde “Maksat” başlığı altında, “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” Şeklindeki düzenlemede ve (yine **2365 sayılı Kanun ile eklenen**) VUK'un Re'sen vergi tarhına yönelik vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığının kabul edildiği) 30/6 bent “Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa” düzenlemesinde bulunmaktadır.



TÜRMÖB

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

SEDEY ilkesi, yalnızca “vergi denetimine özgü” bir ilke değildir. İlke, Gelir İdaresi birimleri tarafından “beyan esas” yönelik vergi idaresi/vergi mükellefi/vergi sorumlusu tarafından karşılıklı olarak çalıştırılan/kullanılan (idari işlem tesisine dayanak) hükümleri haricinde, açıklayıcı ya da düzenleyici mahiyetteki (tebliğ, yönetmelik, genelge, özelge vb) idari düzenlemelerin de içeriğinde dikkate alınmaktadır.

Örnek olsun; 1 seri numaralı Yurt Dışındaki Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ 3.2 Ayrımı, “.....Şirket veya şirket ortaklarına ait olduğu halde yukarıda belirtilenler dışındaki kişilerce tasarruf edilen varlıkların madde hükümleri çerçevesinde şirket adına bildirim veya beyana konu edilebilmesi ve maddenin beşinci fıkrası hükmünden yararlanılabilmesi için bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle inceleme veya takdir komisyonu kararına istinaden yapılacak tarhiyatlar esnasında söz konusu varlıkların şirket veya şirket ortaklarına ait olduğunun izah ve ispat edilmesi gerekmektedir.” **ve 5. Ayrımı**, “.....söz konusu varlıkların 15/4/2013 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğu, bu varlıklara yurt dışında sahip olduğunun ve ilgili (kambiyo, gümrük, yabancı sermaye gibi) mevzuat çerçevesinde Türkiye'ye getirildiğinin kanaat verici belgelerle ispat yükümlülüğü mükelleflere ait olacaktır.”

Yine bir başka örnek, 21.10.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01 -09-GVK-37-51 -657 sayılı GİB Özelgesi: “.....Bu itibarla, satış işleminin müteahhitçe gerçekleştirildiğinin ispat külfeti tarafınıza ait olmak kaydıyla; tarafınıza ait iki adet daire dışında kalan ve müteahhide ait olan dairelerin, tapuda kendi adına tescil edilmeksizin doğrudan söz konusu müteahhit tarafından satılması nedeniyle elde edilecek gelirin, ticari kazanç olarak müteahhit tarafından beyan edilmesi gerekmekte olup, söz konusu dairelerin satışı dolayısıyla gelir vergisi yönünden kardeşiniz ve kendi adınıza herhangi bir vergileme yapılması söz konusu olmayacaktır.”

Bu bağlamda VUK’un 3’üncü maddesindeki böylesi önemli ve temel değişiklik motivasyonunun, VUK’un Türk Vergi Sistemindeki yeri, niteliği ve işlevi gereği, “yürütülen bazı vergi incelemelerinde karşılaşılan ya da karşılaşıma potansiyeli taşıyan sorunlar olmaması” gerekmektedir.

Söz konusu ilkenin Türk Vergi Sisteminde etkin olmasının üzerinden 40 yıllık bir süre geçmiş bulunmakta, işleyiş ve uygulama, içerdiği yorumlama tekniği, delil kavram ve sistematigi, ispat yükü, gerçek mahiyet, icaplara uygunluk gibi kavram ve terimler ışığında ve ister vergi idaresi, ister vergi yükümlülerine özgü hak ve ödevlerin kullanılması bağlamında;

i-2365 sayılı Kanun gerekçesi,

ii-143 seri numaralı VUK Genel Tebliğ açıklamaları

- iii-Uygulayıcıların sahip oldukları deneyim ile konu ve kavramlara hakimiyeti,
- iv-Vergi kanunlarında oluşturulan kurumların çalışma prensipleri ve dayanak düzenlemeleri, örnek olsun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç müessesesi,
- vi-En önemlisi de bu süre zarfında verilen (çok sayıdaki) yargı kararları ışığında,
- istisnai eylem ve işlemler hariç, oturmuş ve bağlantıları kurulmuş bir düzenleme bütünü içermektedir.

Böylesi teknik ve geniş içerikli bir metnin bunca süre zarfında somutlanabilmiş olması, KDVK’da yer alanlar gibi özel düzenlemeler dışında vergi konusu olayın;

i-Yorumlanması,

ii-Fiktif işlem, bağlı işlem, muvazaa, peçeleme,

iii-Olağan, makul sebep, gerçek teknik ve iktisadi içeriği,

iv-İspat yükü, ispat araçlarının taraflarca kullanılması,

vi- İdareyle işbirliği, vergisel sorumluluğun paylaşılması,

vii- Kıyas yapılamaması,

gibi ilave pratik çalışma alanlarını da kullanılabilir hale getirmektedir.

Ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması sürecinde SEDEY, vergiye tabi olayların tespitinde bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkan sağlanmakta olup;



TÜRMÖB

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

i-Öncelikle “ilk görünüş karinesi” ışığında, VUK’un İkinci Kitabında ayrıntılı olarak düzenlenen, tutulması ve ibrazı zorunlu defter ve belgeler, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtlar, hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla, idare tarafından sahip olunan yetki çerçevesinde düzenlenilmesi zorunlu tutulan belgeler,

ii-Vergi mükelleflerinin, ticari, mali ve iktisadi iş ve işlemlerinde, üçüncü kişilere karşı bir durumu ve işlemi tevsik ve ibraz edecekleri, elektronik olarak düzenlenenler ve yurt dışında düzenlenenler dahil her türlü belge ve kayıt,

iii-Vergi mükelleflerinin faaliyetleri/faaliyette buldukları sektör/iş koluna genel (örneğin SPK, BDDK, SDDK gibi) ve özel (örneğin ulaştırma, eğitim, spor, sağlık gibi) spesifik yasal/idari düzenlemelere özgü olarak düzenlenilmesi gereken belgeler ve tutulması gerekli defter kayıtları

iv-Gerek usul, gerekse maddi vergi kanunlarından kaynaklı delil toplama teknikleri (örneğin işleme taraf olanlar nezdinde karşıt inceleme, bilgi alma, ifade alma, fiili ve kaydi envanter çalışmaları, arama, randıman çalışmaları,

v- Gerek usul, gerekse maddi vergi kanunlarından kaynaklı değerlemelerin kontrolü, emsal bedel, rayiç bedel denetimi ve diğer vergi güvenlik müesseselerinin çalıştırılması, yoluna re’sen gidilmektedir.

Tüm bu çalışmaların sonuçları, ister hasılat, ister maliyet yönlü olsun, ispat yükünün yöneldiği taraf bakımından vergiyi doğuran olaya özgü muamelelerin ve işlemlerin “iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olup olmadığının” ortaya konulması bakımından kritiktir. Bu yönüyle mevcut düzenleme, idarenin harekete geçirdiği ancak ispat yükü bakımından otomatik olarak mükellefe yaslanan ve maddi vergi kanunları bakımından verginin konusuna giren olayın ve vergi matrahının tespitinde akademik bir işleyişe sahip bulunmamaktadır.

Bu duruma vergi denetim uygulamalarında bilinen basit örnekler olarak;

i-Randıman incelemelerinde enerji sarfiyatı, fire ve zayıt tespitleri, üretim reçetesi testi,

ii-Duran varlık satışları, kiralamalarda emsal bedel analizi,

iii-İlişkili, ilişkisiz kişilere verilen bedelsiz teslim ve hizmetler, işletme fon ve kaynaklarının atıl tutulması,

iv- Götürü gider uygulaması,

v-Köprü finansal işlemler verilebilir.

Tüm örnekler, vergisel delil ve ispat sistematüğünde, idare tarafından normal ve mutad olmayan durumun tespiti ve iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunsuzluğunun ortaya konulması üzerine vergi yükümlüsünün somut iddiayı açıklama, mülahaza ve sahip olduğu hukuki araç ve argümanlarla karşılmasına yani tarafların ispat döngüsünü karşılıklı ve birlikte çalıştırması ilkesine dayanır.

Vergi mükellefleri, yürütülen inceleme sürecince iş ve işlemlerine dair vergi inceleme aşamasında, VUK’un 134. ve müteakip maddeleri ile vergi incelemelerine yönelik muhtelif yönetmeliklerde açık biçimde düzenlendiği gibi, her türlü açıklamayı yapmak, ulaşılan sonuçları görmek ve tartışmak, itiraz ve mülahazalarını kayıt altına almak, inceleme tutanakları birlikte düzenlendiğinden her türlü delili bu metinlere eklemek, bu belgeleri imza altına almamak, inceleme sonucu düzenlenecek raporun değerlendirilmesi aşamasında, yasal komisyonlarda her türlü açıklamayı yapmak ve delilleri sunmak, bu yolla raporda kullanılan delilleri değerlendirme dışı bırakma hakkına sahiptir. Düzenlenen raporda ulaşılan sonuçların, yine bu delil ve ispat döngüsünün sağlıklı işletilmediğinin ileri sürülmesi halinde yargı denetimine şüphesiz tabi tutulacaktır.

KDVK’nın 29/1’inci maddesine göre mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV’den, faaliyetlerine ilişkin olarak, kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV’yi veyahut ithal ettikleri mal ve hizmetler dolayısıyla ödedikleri KDV’yi indirebilirler. KDVK’nın 34 üncü maddesine göre ise, yurt içinden sağlanan veya ithal olunan mal ve hizmetlere ait KDV’nin indirilebilmesi için aşağıda sayılan iki şartın gerçekleştirilmesi gerekmektedir.



TÜRMÖB

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

a) Vergi, alış faturası veya benzeri vesikalar ile gümrük makbuzu üzerinde ayrıca gösterilmeli Söz konusu vesikalar, Vergi Usul Kanununun 229, 233, 234, 235 ve 236 ncı maddelerinde fatura, perakende satış vesikası, gider pusulası, müstahsil makbuzu ve serbest meslek makbuzu olarak düzenlenmiştir),

b) Söz konusu vesikalar, vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla kanuni defterlere kaydedilmelidir.

Yine aynı Kanunun 58'nci maddesinde ise, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmeyeceği düzenlemesine yer verilmiştir.

Diğer yandan KDVK'nın 30'uncu maddesinde yer verilen indirilemeyecek KDV'nin gelir ve kurumlar vergisi matrahlarının tespitinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacağı tabiidir.

Bu bilgi ve değerlendirmelerin sonucu olarak;

i-Mükellef kurum tarafından "proje bütçesinin başlangıçta ne kadar olduğunun bir önemi olmaksızın" ibraz edilen, "işlemin gerçek mahiyetini tevsik edici" tüm delillerin, VUK'un 3, 9, 30,134, 141, 148, 227, 256, 257, 261, Mük. 266.'ncı maddeler ve 143 seri numaralı Genel Tebliğ düzenlemesi uyarınca (her türlü belge, bilgi, yazı, tutanak, sözleşme, banka üzerinden yapılan ödemeler, elektronik yazışmalar, ifade ve beyanlar vb.) dikkate alınması,

ii- Yapılan toplam 450.000 TL harcamanın, dönem Kurumlar Vergisi matrahının saptanmasında, a) Finansal kaynağı/finansmanı, b)Genel Yönetim Gideri ya da Yapılmakta Olan Yatırım niteliğinin hem tutar hem nitelik/bileşim, hem de kayıt yeri olarak mevcut deliller dikkate alınarak araştırılması, doğrudan genel gider ve amortisman gideri için matrahtan tenzil/ reddiyat yoluna başvurulmaması ve doğruluğunun araştırılması, saptanması,

iii-KDV indirim hakkının, mükellef kurum tarafından fatura ve benzeri belge ibraz edilmediği gerekçesiyle kullanılmamasının KDVK açısından doğru bir uygulama olduğunun kabulü,

iv-Yapılan araştırmada, işlem (alınan mal ve hizmet bedeli) tutarına KDV dahil olup olmadığının da saptanarak, KDV dahil olması halinde KDVK'nın 29,30,34 ve 58'nci maddeleri uyarınca bu tutarın gider ya da yatırım maliyeti içerisinde çıkarılması,

v-Mal veya hizmet alım-satımında satıcının KDV'yi Hazine'ye intikal ettirmediğinin tespit edilmesi halinde, bu satıcı tarafından doğrudan mal teslim edilen veya hizmet ifa edilen mükellefler, işlem bedeli üzerinden hesaplanan vergi ile sınırlı olmak üzere, Hazine'ye intikal etmeyen vergide Tebliğin (IV/E-3.2 ve IV/B-2) bölümlerinde belirtilen usul ve esaslara göre satıcı ile birlikte müteselsilen sorumlu tutulmaları,

gerekmektedir.

YANIT 4

16.06.2004 tarih ve 25494 sayılı R.G.'de yayımlanan GENÇLİK VE SPOR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ SPONSORLUK YÖNETMELİĞİ'ne göre;

Gençlik ve spor kulübü: Genel Müdürlük, federasyonlar veya il müdürlüklerince tescilleri yapılan gençlik ve/veya spor kulüplerini,

Sporcu: Federasyonlar veya il müdürlüklerince tescilleri yapılan ferdi veya takım sporcularını,

Gençlik ve spor tesisi: Kamu kurum ve kuruluşları, yerel yönetimler ile gençlik ve spor kulüplerinin mülkiyeti veya kullanımında olup, Genel Müdürlükçe yapımı, ikmali, onarımı ve bakımı uygun görülen gençlik ve spor tesislerini,



TÜRMÖB

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

Gençlik ve spor organizasyonu: Genel Müdürlük, federasyonlar, Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi, Paralimpik Komitesi ile gençlik ve spor kulüplerinin yıllık faaliyet programlarında yer alan ulusal veya uluslar arası her seviye ve branştaki müsabaka, kamp, kurs, seminer, ve benzeri gençlik ve spor faaliyetlerini,

Sponsorluk : Bu Yönetmelik kapsamındaki alanlara gerçek veya tüzel kişilerce, dolaylı olarak ticari fayda sağlamak ya da sosyal sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla iletişim olanakları karşılığında aynı ve/veya nakdi destekte bulunulmasını,

Sportif araç, gereç ve malzeme: Gençlik ve spor organizasyonunun yürütülebilmesi için ihtiyaç duyulan her türlü araç, gereç ve malzemeleri,

Sponsorluk alan: Bu Yönetmelik kapsamında hizmet, tesis ve faaliyetleri desteklenen kişi, kurum ve kuruluşları,

Sponsor: Gençlik ve spor tesisleri ile organizasyonlarına, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine, sporculara; aynı ve/veya nakdi desteklerle sponsorluk yapan gerçek ve tüzel kişileri,

Reklam: Bir ürün, marka veya hizmetin çeşitli iletişim olanaklarını kullanarak ticari yönden tanıtılmasını sağlayan gerçek veya sanal ortamdaki yazı, resim, amblem ve benzeri şekilleri,

Belge: Sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belgeleri,

Nakdi destek: Sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödemeyi,

Aynı destek: Sponsorluk konusu işle ilgili sponsor tarafından yapılan belgelendirilmiş mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcamaları,

Transfer bedeli: Bir spor kulübünden başka bir spor kulübüne transfer olan sporcunun, bu transferinden dolayı ilişkisinin kesildiği kulübe ödenen bedeli, ifade eder.

Yönetmeliğe göre;

Ulusal veya uluslararası gençlik ve spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişiler aşağıda belirtilen alanlarda sponsorluk yapabilirler.

- Genel Müdürlüğün yıllık faaliyet programında yer alan ulusal veya uluslararası gençlik ve spor organizasyonları,
- Sporcuların transfer bedelleri hariç olmak üzere spor kulüpleri ile federasyonların yıllık programlarında bulunan eğitim ve altyapı faaliyetleri gibi sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik resmi sportif faaliyetleri,
- Kamu kurum ve kuruluşları ve yerel yönetimler ile gençlik ve spor kulüplerine ait gençlik ve spor tesislerinden Genel Müdürlükçe uygun görülenlerin yapımı, ikmali, onarımı ve bakımı,
- Federasyonların veya gençlik ve spor kulüplerinin hizmet ve faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan gençlik ve spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzemelerin temini,
- Ferdi lisanslı sporcuların, Genel Müdürlük veya federasyonlarca ferdi olarak katılmalarına izin verilen ulusal veya uluslararası organizasyonları,
- Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ile Paralimpik Komitesinin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetleri.

Sponsorluk yapılabilecek alanlardır.

KVK'nın 10/1-b bendi düzenlemesine göre, 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

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

"Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

- Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,
- Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,
- Spor malzemesi bedeli,
- SGM'nin uygun göreceği spor tesisleri için yapılan aynı ve nakdi harcamalar,
- Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,



TÜRMOB

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

- Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde aynı ve nakdi ödemeler, gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir" denilmektedir.

Sponsorluk ilişkisinden kaynaklanacak biçimde, sportif alan ve faaliyetlere, LOGO, AMBLEM VE BENZERİ destekleyeni tanıtan/temsil eden şeylerin konulması, KVK 1 seri numaralı Genel Tebliği'nde yer verilen "... Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir." açıklamaları gereği, reklam harcaması olarak kabul edilecek ve profesyonel-amatör ayrımı yapılmaksızın, ayrıştırılabilmesi halinde bu işleme isabet eden harcamalar doğrudan dönem giderleri arasına alınabilecektir.

Sponsorluk Yönetmeliği'ne göre, sponsorluk alan ile sponsorlar arasında tarafların hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı sözleşme yapılması zorunludur. Sponsorlarla sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir.

Sponsorluk sözleşmelerinin imzalanmasını müteakip bir sureti on gün içerisinde sponsorluğu alan tarafından Genel Müdürlüğe gönderilir.

Sponsorluk süresinin bitiminden sonraki on gün içerisinde, sponsorun yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediğine ilişkin bilgiler, sponsorluğu alan tarafından Genel Müdürlüğe gönderilir Sözleşmelerde;

....

hususları belirtilir.

Yönetmeliğin "Sponsorlara Verilebilecek Haklar" başlıklı 9'uncu maddesine göre; sponsorlara, ulusal ve uluslararası federasyonların reklam ve sponsorlukla ilgili hükümlerine aykırı olmamak ve il müdürlüklerince pazarlanan reklam hakları saklı kalmak şartı ile faaliyet ve tesisle ilgili her türlü isim, reklam, tanıtım ve gerektiğinde yayın hakları ayrı ayrı veya bir paket halinde verilebilir.

1seri numaralı KVK Genel Tebliğ sponsorluk açıklamaları şu şekildedir:

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

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

GİB tarafından verilen;

-14.06.2017 tarih ve 62030549-120[10-2016/368]-,

-30.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[8-12/3]-508 sayılı örnek özelgelere ortak açıklama olarak;



TÜRMOB

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

“ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkisi olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar sponsorluk harcaması, işletmelere doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak kabul edilmektedir.”

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

Matrahtan indirilmesi için bağış ve yardımın;

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

-Makbuz karşılığı olması,

-Karşılıksız yapılması,

-Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi

-Beynamede ayrıca gösterilmesi

gerekir. İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

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

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

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

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

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

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

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

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



TÜRMOB

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

Diğer bir husus olarak, profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) yapılan, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.9.2.) bölümü kapsamındaki işlemlerde, Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Profesyonel spor kulüpleri (şirketleşenler dahil); - Sponsorluk yoluyla veya reklâm almak (reklam alanları ve panolarının kiralanması dahil) suretiyle reklâm gelirleri, - Spor müsabakalarının veya kulüple ilgili faaliyetlerin yayınlanması suretiyle yayın geliri, - Toplumsal şans oyunları ve diğer faaliyetlerde kulüp isminin kullanılmasına izin verilmesinden dolayı isim hakkı, geliri elde etmektedirler. Spor kulüplerinin genel oranda KDV'ye tabi olan bu gelirlerine konu işlemleri nedeniyle hesaplanan KDV'nin (9/10)'u işlemin muhatapları (reklâm hizmeti alanlar, yayın faaliyetini gerçekleştirenler, isim hakkını kullananlar vb.) tarafından tevkifata tabidir.

Bu bilgilerden sonuçla;

i- Uluslararası Olimpiyat Komitesi tarafından ve Türk Spor Mevzuatı uyarınca "Atletizm, Okçuluk, Judo, Su Altı Sporları ve Basketbol" olimpik amatör spor olarak kabul edilmekte olduklarından, bu spor dalları kapsamında yapılacak harcamalar potansiyel olarak %100 oranında sponsorluk indirimine konu edilebilir,

ii- Kamu idaresi, spor kulübü ya ferdi sporcuya/için sponsorluk kapsamında ödeme yapılması açısından bir fark bulunmamaktadır.

iii- Sponsorluk yapılan gerçek ve tüzel kişinin Türkiye'de yerleşik/kurulu olması yeterli olup, sponsorluk faaliyeti nedeniyle ödeme yapılan kişinin Türkiye'de yerleşik olmasının/bulunmasının bir önemi yoktur.

iv- Mevcut sportif ve vergisel düzenlemelere göre, sponsorluk indiriminden yararlanılması için sponsorluk sözleşmesi düzenlenmesi zorunludur.

v- Şirket ve İstanbul Okçuluk Kulübü Derneği arasındaki sözleşme kapsamında 2021 Tokyo Olimpiyatlarına hazırlanan Milli okçuların 2018 yılı hazırlık kamp harcamalarının, Milli Okçuların kullandıkları tüm materyallerde (şapka, çanta, her türlü giyim eşyası üzerinde) 2018-2021 yıllarında olmak üzere ve 4 yıl süresinde şirket isim ve logosunun yer alması karşılığı üstlenilmesi, reklam hizmeti ifasının varlığını ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan 200.000 TL harcamanın, sponsorluk harcaması değil, 4 yıllık reklam harcaması olduğunun kabulü ile yapılan harcamanın yapıldıkları dönemler itibarıyla aktifleştirilmeleri,, dönemsellik ilkesi gereği olarak, reklam hizmetinin verilmeye başlanıldığı 2018 yılından itibaren 4 yıl içerisinde (sözleşme süresi boyunca eşit oranda) giderleştirilmesi gerekmektedir. Bu bağlamda 2018 hesap dönemine isabet eden reklam ve pazarlama gideri $200.000/4 = 50.000$ TL olacaktır.

Sözleşme, 200.000TL belli para kabul edilerek damga vergisine tabi tutulacaktır. Aynı zamanda, reklama konu işlemleri nedeniyle hesaplanan KDV'nin (9/10)'u işlemin muhatapı olan şirket tarafından tevkif edilerek beyan edilecektir.

vi- Sözleşme olmakla birlikte, Bahariye Spor Kulübü'nün seyahat masraflarının üstlenilmesi, spor müsabakalarına (5 adet yıllık müsabaka giriş bedeli) kombine bilet karşılığı içerdiğinden sponsorluk harcaması olarak kabul edilmeyecektir. 30.000 TL, Bahariye Spor Kulübü tarafından şirket adına düzenlenilmesi gereken giriş bilet bedeli olarak kabul ile GİB'in 20.08.2013 tarihli ve 64597866-125[8-2013]-130 sayılı özelgesinde de vurgulandığı üzere, ticari kazancın elde edilmesi ile açık ve güçlü bir illiyet bağının mevcut olmadığı, stad locası kiralamalarının işletme faaliyetlerinin yürütülmesi ve gelir elde edilmesi için zorunlu bir harcamayı gerektirmediğinden bahisle kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirilecek gider olarak dikkate alınmayacaktır.

vii- Dünya Dalış Şampiyonasına katılan Milli sporculara yapılan spor malzemesi teslimi mahiyetindeki 20.000TL ödeme, Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında spor sponsorluğu harcaması olarak %100 oranında indirimden yararlanılacaktır. Sporculara bedelsiz malzeme temini yoluyla aktarılan menfaat üzerinden, söz konusu menfaat GVK'da tanımlı gelir unsurlarına girmediğinden üzerinden herhangi bir gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisi kesintisi yapılmayacak, bu ödemeler farklı biçimlerde vergiye tabi tutulmayacaktır.



TÜRMOB

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

viii- Kazak Judocu için Kazakistan'da yerleşik Spor Kulübüne yapılan ödeme için de benzer bir değerlendirme ile sözleşme olması karşılığı 100.000TL üzerinden %100 oranında spor sponsorluğu indiriminden yararlanılacaktır. GİB'in 24.04.2014 tarih ve 13649056-125[30/2013-ÖZE-05]-42 sayılı Özelgesinde de vurgulandığı biçimde ve KVK'nın 30/2'nci bent düzenlemesi gereği olarak sporcu oynama hakkı ödemesinin gayrisafi tutarı üzerinden, (soru sabitleri içerisinde verilen oran olarak) %10 oranında KVK kesintisi de yapılacaktır.

ix- T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı ile 10.01.2018 tarihinde imzalanan protokol uyarınca Ataköy Olimpik Yüzme Havuzu'nun peyzaj ve su tesisat modernizasyon işlerinin gerçekleştirilmesine yönelik 300.000 TL ödeme sponsorluk ödemesi kapsamında değerlendirilecektir. Protokol kapsamındaki 300.000 TL harcamanın 01.10.2018 tarihi aktifleştirilmesi, dönemsellik ilkesi gereği olarak, 17 aylık dönem itibarıyla 2018 (için 12 ay) ve 2019 (için 5 ay olarak) hesap dönemlerinde giderleştirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, yapılan yüzme havuzu peyzaj ve tesisat modernizasyonu işi, yıllara sari inşaat ve onarım işi olarak kabul edilmekte olduğundan, KVK'nın 15/a bendi düzenlemesi gereği olarak, "Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri üzerinden" (avans ödemeleri dahil) 01 Mart 2021 öncesi dönem itibarıyla % 3 oranında tevkifat yapılacaktır.

Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar: Sponsorluk işlemlerinin doğru değerlendirmekle birlikte, yazılı sözleşmenin varlığını, sponsorluk yararlanılıp yararlanılmaması bakımından esas alan, ön koşul kabul eden yanıtlara da puan verilecektir. Ayrıca, T.C. Gençlik ve Spor Bakanlığı ile yapılan işlemlerin, sponsorluk kapsamında olmayıp, KVK'nın 10/1-c bendi düzenlemesi kapsamında değerlendirilmesine yönelik verilecek yanıtlar kısmi olarak puanlanacaktır.

YANIT 5

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

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

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



TÜRMOB

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

Bu açıklamalara göre, serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere yurt dışından gelen gerçek kişilere veya bunlar adına hareket edenlere yapılacak ödemeler (konaklama, ulaşım, yemek gibi masraflar dahil) serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecek ve nakden veya hesaben yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

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

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

KVK Genel Tebliği'nin 22.2.3 Serbest Meslek Kazançları başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

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

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

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

Öte yandan, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılan “Türkiye’de elde edilen ücretler”e 5520 sayılı Kanunda yer verilmemiştir.

Yabancı kurumların Türkiye’de ücret geliri elde etmesi, istihdam ettiği bir personeli Türkiye’de yapılacak bir iş için tahsis etmesi, bu şahsın yabancı kuruma bağlı olarak Türkiye’de hizmet vermesi veya ödemenin Türkiye’de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye’de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması suretiyle olmaktadır. Bu şekilde dar mükellef kurumların elde ettiği ücret ile serbest meslek kazancı arasında genelde bir fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye’de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olamayacağı dikkate alınarak kurumun yalın anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla 5422 sayılı Kanunun uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanunun uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

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

Serbest meslek kazancının Türkiye’de yapılmakta olan ticari faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancının tespitinde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacaktır. Türkiye’de bulunan işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasıyla ticari kazanç elde eden dar mükellef kurumların Türkiye’de elde ettikleri serbest meslek kazançları bulunması halinde, dar mükellef kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcisi vasıtasıyla elde ettiği kazanç ve iratlar ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, bu serbest meslek kazancı üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30uncu maddesine göre vergi kesintisi yapılmayacaktır.

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

4 seri numaralı CVÖA Genel Tebliğinde serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“3.2.2. Türkiye’de İcra Edilen Serbest Meslek Faaliyetlerinde Türkiye’nin Vergilendirme Yetkisi

3.2.2.1. Serbest Meslek Faaliyetinin Türkiye’de Bir İş Yeri ya da Sabit Yer Vasıtasıyla İcra Edilmesi

ÇVÖ Anlaşmalarına taraf diğer ülke mukimleri tarafından Türkiye’de icra edilen serbest meslek faaliyetlerinden veya benzer nitelikteki diğer faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirme yetkisinin paylaşımında temel bağlama noktası, faaliyetin Türkiye’de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğidir.

3.2.2.1.1. Gerçek Kişiler Açısından

Gerçek kişilerin elde ettikleri serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi, ÇVÖ Anlaşmalarının 14 üncü maddesinde ele alınmaktadır. Bazı anlaşmaların 14 üncü maddesinde açıkça gerçek kişiler yönünden düzenleme yapılmış olmakla birlikte, bazı anlaşmalarda gerçek kişi ifadesine yer verilmeksizin mukim terimi kullanılarak düzenleme yapılmıştır. Bu şekilde yapılan bir düzenleme anlaşmada yer verilen tanımlar gereği hem gerçek kişileri hem de tüzel kişileri kapsamaktadır.

ÇVÖ Anlaşmasına taraf olan diğer akit devlet mukimi bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelirin kaynak devlet olarak Türkiye’de vergilendirilmesi, anlaşmada sabit yerin varlığı unsuruna bağlanmış olabilir. Bu kapsamda, anlaşmaya taraf diğer akit devlet mukimi bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyetleri icra etmek amacıyla Türkiye’de bir sabit yere sahip olması durumunda, bu sabit yere atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere Türkiye’nin vergilendirme hakkı doğmakta olup yapılacak vergilendirmede iç mevzuat hükümleri dikkate alınacaktır.

Ülkemizin taraf olduğu ÇVÖ Anlaşmalarından bazılarında, örneğin Gürcistan Anlaşmasında olduğu gibi, diğer akit devlet mukimi gerçek kişinin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelirin kaynak devlet olarak Türkiye’de vergilendirilmesi, sadece sabit yerin varlığı unsuruna bağlanmıştır. Bunun aksine, Amerika Birleşik Devletleri, Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, Polonya ve diğer bazı ülkelerle olan anlaşmalarda ise sabit yer unsurunun yanı sıra kalma süresi unsuru da Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin belirlenmesi için kullanılmaktadır.

Bu kapsamda, sabit yerin tek başına ya da kalma süresi ile birlikte alternatif bağlama noktası olarak tanımlandığı anlaşmalarda, Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin oluşup oluşmadığının tespiti açısından sabit yerin varlığına bakılması gerekmektedir. Dolayısıyla, serbest meslek ve benzeri faaliyetler açısından Türkiye’nin vergilendirme yetkisinin bulunup bulunmadığının tespiti için faaliyetin Türkiye’de sabit yer vasıtasıyla icra edilip edilmediği önem arz etmektedir. Eğer faaliyet Türkiye’de bir sabit yer vasıtasıyla icra edilirse Türkiye’nin vergilendirme yetkisi oluşmaktadır.

Örnek 1: Moldova mukimi dış hekim Bay Andreas, sürekli olarak her yıl 4 ay Türkiye’de açtığı muayenehanede, 8 ay ise Moldova’daki muayenehanesinde dış hekimliği yapmaktadır.

Mukim kavramı dikkate alınarak düzenlenen Türkiye – Moldova ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre Türkiye’nin ülkemizde icra edilen serbest meslek faaliyetlerini vergilendirme hakkının oluşması için Bay Andreas’ın Türkiye’de faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması gerekmekte olup, anılan kişinin Türkiye’de her yıl düzenli olarak 4 ay faaliyette bulunduğu dikkate alındığında bu kişinin Türkiye’de bir sabit yeri oluşmaktadır. Bu durumda Bay Andreas’ın geliri, yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, Türkiye’de vergilendirilebilecektir.



Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında “sabit yer” teriminin bir tanımlaması, genel olarak, yapılmamış olmakla birlikte, bu terim anlaşmaların 5 inci maddesinde tanımlaması yapılan “iş yeri” kavramı ile benzerlik arz etmektedir. ÇVÖ Anlaşmalarında kullanılan “iş yeri” ve “sabit yer” terimleri arasında nitelik olarak esaslı bir farklılık bulunmamakta, “iş yeri” terimi daha çok ticari ve sınai faaliyetlerle ilgili olarak kullanılırken, “sabit yer” terimi serbest meslek faaliyetlerinin icra edildiği yer için kullanılmaktadır. Örnek olarak Beyaz Rusya Anlaşmamızın 14 üncü maddesinin üçüncü fıkrasında, “sabit yer” terimi, bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyetlerini kısmen veya tamamen yürüttüğü sabit bir yer olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamda, ÇVÖ Anlaşmalarının 14 üncü maddesinde bahsedilen “sabit yer”in diğer ülkede oluşup oluşmadığı hususundaki belirlemede, ilgili anlaşmaların “iş yeri” başlıklı 5 inci madde hükümleri dikkate alınacaktır.

Sabit yerin oluşup oluşmadığının tespitinde, faaliyetin niteliğine uygun olarak kullanılan yerin münhasıran söz konusu faaliyete tahsis edilmesi gerekli değildir. Başka bir gerçek veya tüzel kişi ile paylaşılması veya başka bir kişiye ait olması durumu, bu yerin işe ilişkin olma vasfını değiştirmeyecektir.

Örnek 2: Gürcistan mukimi olan mimar Bay Edward, faaliyetlerini icra etmek üzere Türkiye’de bir büro kiralamıştır. Bay Edward, Türkiye’de mukim B şirketi ile mimarlık projeleri çizmek için yaptığı sözleşmeye istinaden Türkiye’deki bürosunu kullanarak mimarlık faaliyeti icra etmiştir.

Yalnızca gerçek kişiler için düzenleme içeren Türkiye – Gürcistan ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinin birinci fıkrasına göre Türkiye’nin vergileme hakkı olması için Bay Edward’ın Türkiye’de faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması gerekmekte olup bu durumda Bay Edward’ın geliri, yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, Türkiye’de vergilendirilebilir.

3.2.2.1.2. Tüzel Kişiler ve Teşebbüsler Açısından

Anlaşmalara taraf diğer ülke mukimi olan tüzel kişilerin/teşebbüslerin serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi anlaşmalarda genel olarak 14 üncü maddede düzenlenmekle birlikte, bazı anlaşmalarda söz konusu kazançlar 5 inci maddede ve bu madde ile ilişkilendirilen 7 nci maddede, az sayıdaki bazı anlaşmalarda ise 14 üncü madde ile birlikte 5 inci ve 7 nci maddede düzenlenmiştir.

Arnavutluk, Azerbaycan, Birleşik Arap Emirlikleri, Etiyopya, Tunus ve Ukrayna Anlaşmalarımızda olduğu gibi bazı anlaşmalarımızda diğer ülke mukimlerinin serbest meslek ve benzeri faaliyetlerinden elde ettiği gelirin kaynak devlet olarak Türkiye’de vergilendirilmesi sadece sabit yerin varlığı unsuruna bağlanmıştır. Bu kapsamda, gerçek kişiler açısından olduğu gibi tüzel kişiler açısından da sabit yerin varlığı vergilendirme yetkisinin tespitinde belirleyici tek unsur olacaktır.

Sabit yer terimi, önceki bölümde açıklandığı üzere, anlaşmaların 5 inci maddesinde tanımlanan iş yeri kavramıyla benzerlik taşımaktadır. Dolayısıyla, ÇVÖ Anlaşmalarının 14 üncü maddesinde bahsedilen “sabit yer”in diğer ülkede oluşup oluşmadığının belirlenmesinde ilgili anlaşmaların “iş yeri” başlıklı 5 inci madde hükümleri dikkate alınacaktır.

Örnek 3: Tunus mukimi Altın A.Ş., Türkiye’de mukim Platin A.Ş.’ye danışmanlık hizmeti vermek üzere üç personelini 15/02/2016 tarihinde 30 günlüğüne Türkiye’ye göndermiştir. Altın A.Ş.’nin Türkiye’de bir iş yeri bulunmamaktadır.

Serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesi Türkiye – Tunus ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin ilk fıkrasında Türkiye’de vergilendirme yapılabilmesi için yalnızca sabit yerin varlığı öngörülmüştür.



TÜRMOB

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

Buna göre, Tunus mukimi Altın A.Ş.'nin faaliyetleri nedeniyle Türkiye'de vergilendirme yapılabilmesi için bu şirketin faaliyetlerini icra etmek amacıyla Türkiye'de sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması gerekmektedir. Olayda Altın A.Ş.'nin Türkiye'de sabit yeri yani bir iş yeri bulunmadığı için Türkiye'de icra ettiği serbest meslek faaliyeti nedeniyle elde ettiği gelir Türkiye'de vergilendirilmeyecektir.

Bazı anlaşmalarımızda hem gerçek kişi hem de tüzel kişiler için vergilendirme yetkisi sadece iş yeri ya da sabit yer unsuruna bağlanmıştır. Dolayısıyla vergilendirme yetkisinin tespitinde sadece bu unsur belirleyici olacaktır. Eğer faaliyet Türkiye'de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasıyla icra ediliyorsa Türkiye'nin vergilendirme yetkisi olacak, iş yeri veya sabit yer oluşmamişsa Türkiye'nin vergi alma hakkı söz konusu olmayacaktır.

Buna karşın, diğer bazı anlaşmalarda iş yeri ya da sabit yer unsurunun yanı sıra kalma süresi unsuru ya da ödemenin Türkiye mukimi olan bir kişi tarafından veya böyle bir kişi adına ya da Türkiye'deki bir iş yerinden/sabit yerden yapılması unsuru Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin belirlenmesi için kullanılan ilave unsur veya unsurlar olarak yer almaktadır. Bu anlaşmaların uygulanmasında, diğer ülke mukiminin Türkiye'de iş yeri ya da sabit yeri bulunmasa bile Türkiye'nin vergi alma yetkisinin oluşup oluşmadığının belirlenmesi için belirtilen unsurlara da bakılması gerekmektedir.”

Dar mükellef serbest meslek erbabına yapılacak ödemelerin söz konusu ülkelerle imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmalarının, İngiltere mukimi için "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14'üncü maddesi çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

01.01.1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olan Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı arasında imzalanan Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasınının 14'üncü maddesinde;

-gerçek kişiler ve teşebbüsler açısından vergilendirme yetkisinin paylaşımına ilişkin unsurların ayrı ayrı düzenlenilmiş,

-“mukim olan bir gerçek kişi” terimine göre daha geniş bir ifade olan “mukim” terimi ile düzenlenilerek tüzel kişiler de bu madde kapsamına alınmış,

-Faaliyetin Türkiye'de “teşebbüs için” bir iş yeri ya da “gerçek kişi için” sabit yer vasıtasıyla gerçekleştirilmesi ve faaliyetin icrası için bir takvim yılı/mali yıl veya 12 aylık kesintisiz bir dönem içinde bir veya birkaç seferde toplam 6 ayı aşan bir süre veya 183 gün ya da bu süreden daha fazla Türkiye'de kalınması koşullarına yer verilmiştir.

İngiltere ile akdedilen ÇVÖ anlaşmasında, serbest meslek faaliyetlerinin 14 üncü maddede, “mukim olan bir gerçek kişi” terimine göre daha geniş bir ifade olan “mukim” terimi ile düzenlendiği ve dolayısıyla tüzel kişilerin de bu madde kapsamına alındığı anlaşmalardır. Bu bağlamda, anlaşmanın mukim tanımı kapsamına giren gerçek ve tüzel kişiler açısından serbest meslek ve benzeri faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirme yetkisinin paylaşımında 14 üncü maddede belirlenmiş olan unsurlar ortak şekilde kullanılacaktır. Ayrıca, 14 üncü maddede gerçek kişiler ve teşebbüsler açısından vergilendirme yetkisinin paylaşımına ilişkin unsurların ayrı ayrı düzenlenilmiştir.

Bu hükümlere göre, İngiltere mukimi serbest meslek erbabının Türkiye'ye gelmeksizin gerçekleştirdiği faaliyetler karşılığında doğrudan yapılan ödemeleri vergilendirme hakkı, Anlaşmanın ilgili maddesi kapsamında İngiltere'ye ait olup vergilendirme, yukarıda belirtilen iç mevzuat hükümlerine göre yapılacaktır.

GİB tarafından verilen 29.05.2014 tarih ve 38418978-125[30-13/19]-532 sayılı (ÖRNEK) özgelge'de benzer bir husus aşağıdaki biçimde değerlendirilmiştir.



TÜRMOB

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

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Bölge Müdürlüğünüz doğal gaz istasyonlarında doğal gaz iletiminde kullanılan gaz trübünlerinin üretim yerine göre, bakım-onarım için Almanya, Ukrayna, İngiltere, Rusya ve A.B.D. de yerleşik üretici firmaların fabrikalarına gönderildiği, ihtiyaç halinde yedek malzemeler de kullanılarak üretim fabrikasında "bakım- onarım" çalışması tamamlandıktan sonra, daha önce Türkiye'de kurulu olduğu istasyonlarınıza anılan firma elemanlarınca da montaj işleminin yapılabildiği, "Bakım-onarım-montaj" , "Bakım- onarım", "Montaj" sözleşmelerinin, doğal gaz trübünlerinin bakım-onarımından sonra, tarafınıza teslimi ve işletmeye alınması ile başlayan, belirli süreli garanti kapsamında her üç usulde de imzalanabildiği belirtilerek, gaz trübünleri için alınan bakım-onarım hizmetine ait söz konusu sözleşmelerine istinaden yapılan ödemelerden Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları hükümleri de dikkate alınarak tevkifat yapıp yapılmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun birinci maddesinde sayılı kurumların kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye' de bulunmayanların sadece Türkiye' de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükme bağlanmış ve üçüncü fıkrasında da dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

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

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

Türkiye Cumhuriyeti - Birleşik Krallık arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1989, Türkiye Cumhuriyeti - ABD Hükümeti arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1998, Türkiye Cumhuriyeti - Almanya Federal Cumhuriyeti arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.2011, Türkiye Cumhuriyeti - Ukrayna Hükümeti arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1999, Türkiye Cumhuriyeti - Rusya Federasyonu arasında imzalanan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması ise 01.01.2000 tarihlerinden itibaren uygulanmaktadır.

Doğal gaz istasyonlarında doğal gaz iletiminde kullanılan gaz trübünlerinin üretim yerlerine göre bakım-onarım için Almanya, Ukrayna, İngiltere, Rusya ve ABD de yerleşik üretici firmaların fabrikalarına gönderilmesi, bu çalışma tamamlandıktan sonra daha önce Türkiye'de kurulu olduğu istasyonlara anılan firma elemanlarınca montaj işleminin yapılmasını içeren "Bakım-onarım-montaj" , "Bakım-onarım", "Montaj" sözleşmelerine istinaden alınan hizmetlerin serbest meslek kazancı niteliğinde kabul edilmesi gerekmektedir. Buna göre söz konusu hizmetlerin İngiltere, ABD ve Ukrayna ÇVÖ Anlaşmalarının "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddeleri kapsamında, Almanya ve Rusya ÇVÖ Anlaşmalarının serbest meslek faaliyetlerini düzenleyen 14 üncü maddeleri yalnızca gerçek kişilere yönelik olarak düzenlenmiş olduğundan söz konusu anlaşmaların sırasıyla "İşyeri" ve "Ticari Kazançlar" başlıklı 5 ve 7 inci maddeleri kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.



TÜRMOB

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

İngiltere, ABD ve Ukrayna ÇVÖ Anlaşmalarının "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddeleri kapsamında, anılan ülke mukimi firmaların Türkiye dışında icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edecekleri gelirleri vergileme hakkı yalnızca bu ülkelere aittir. Eğer bu faaliyetler İngiltere ve ABD mukimi firmalar tarafından Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşarsa veya anılan ülke mukimi firmalar bu faaliyeti icra etmek üzere Türkiye'de bir işyerine sahip olursa Türkiye'nin bu gelirleri iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde vergileme hakkı bulunmaktadır. Ukrayna mukimi firmadan alınan serbest meslek hizmetleri kapsamında elde edilen gelirin vergilendirilebilmesi için Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi durumunda bu işyerine atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere vergileme hakkı Türkiye'ye ait olacaktır. Ukrayna ÇVÖ Anlaşması'nın 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir işyeri oluşacağı ve oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

Türkiye Cumhuriyeti - Almanya Federal Cumhuriyeti ve Türkiye Cumhuriyeti -Rusya Federasyonu arasındaki ÇVÖ Anlaşmalarının 7 inci maddesinin 1 inci fıkraları uyarınca Almanya ve Rusya mukimi şirketin Türkiye'de, ilgili Anlaşmaların "İşyeri"ne ilişkin 5 inci maddesi kapsamında bir işyerine sahip olmaksızın elde edeceği geliri vergileme hakkı Almanya'ya ve Rusya'ya aittir. Söz konusu gelirin Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasıyla elde edilmesi durumunda ise bu işyerine atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere vergileme hakkı Türkiye'ye ait olacaktır. Anlaşmaların 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir işyeri oluşacağı ve oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

Bu itibarla Bölge Müdürlüğünüzce gaz trübünlerinin üretim yerlerine göre yurtdışına gönderilmek suretiyle yurtdışında mukim firmalardan almış olduğu serbest meslek hizmetleri nedeniyle bu firmaların elde ettiği geliri Türkiye'nin vergileme hakkı bulunmadığından, söz konusu hizmet bedeli üzerinden de tevkifat yapılmayacaktır.

İngiltere ve ABD mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyetleri, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü (Almanya Anlaşması için altı ayı) aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

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

İngiltere ve ABD mukimi firmaların Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin ilgili Anlaşma maddesine göre herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü veya 6 ayı aşmış olmadığı tespitinde; Türkiye'de birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa bu faaliyetlerin tamamı ve hizmetin Türkiye'ye gönderilen birden fazla personel vasıtasıyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye'de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu hizmetler kapsamında İngiltere, ABD, Ukrayna Almanya ve Rusya'dan gönderilecek personelin elde ettiği ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunun ise ilgili Anlaşmaların 15 inci maddeleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir. Buna göre İngiltere, ABD, Ukrayna Almanya ve Rusya mukimi firmaların personelinin, söz konusu hizmetler karşılığında elde edecekleri ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için anılan maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen koşullardan en az birinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Bu üç şartın topluca gerçekleştiği durumda ise vergileme ilgili ülkede yapılacaktır. Bununla birlikte, Türkiye - Almanya Anlaşmasına ek Protokol'ün bir örneği ekli 6 ncı maddesinde belirtilen koşulların gerçekleşmesi halinde ise Almanya Anlaşmasının 15 inci maddesinin 2 nci fıkrasının uygulanmayacağı açıktır.



TÜRMOB

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

Yukarıda belirtilen ülkelerde mukim şirketlerin veya ücret erbabının ilgili Anlaşma hükümleri çerçevesinde Türkiye'de vergi ödemeleri durumunda söz konusu vergiler söz konusu Anlaşmaların "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı maddeleri çerçevesinde duruma göre istisna veya mahsup edilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu İngiltere, ABD, Almanya, Rusya ve Ukrayna mukimi şirketlerin ve ücret erbablarının bu ülkelerde tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkelerde vergilendirildiğinin yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya bu ülkelerdeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.”

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

Kanunun 30'uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından; ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarında % 1, diğer gayrimenkul sermaye iratlarında %20, ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben yapılan ödemelerde de %20 olarak belirlenmiştir.

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

Bu hükümler çerçevesinde;

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



TÜRMÖB

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

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

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

c- VUK uyarınca yapılacak işlemler:

VUK'un 269'uncu maddesi uyarınca, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller maliyet bedelleri ile değerlendirilir. Bu kanuna göre, aşağıdaki yazılı kıymetler gayrimenkuller gibi değerlendirilir:

1. Gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı;
2. Tesisat ve makinalar;
3. Gemiler ve diğer taşıtlar;
4. Gayrimaddi haklar

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

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

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

Herhangi bir fiziksel varlığı bulunmayan ve işletmenin belli bir şekilde yararlandığı veya yararlanmayı beklediği aktifleştirilen giderler ile belli koşullar altında hukuken himaye gören haklar ve şerefiyeler maddi olmayan duran varlıklar olarak tanımlanır. Bu varlıklar içinde yer alan haklar imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları kapsar. Tapu siciline tescil edilen gayrimenkul hakları, sınai ve edebi mülkiyet hakları ile imtiyazlar da bu grupta yer alır.

Gayri maddi haklar, sinema filmleri, radyo-televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı, kullanma hakkı veya satışı ile sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkını ifade etmektedir. Başka bir ifadeyle, gayri maddi haklar, patent, ticari marka, ticari unvan, tasarım ya da model gibi sınai varlıkların kullanım hakkı ile edebi, sanatsal eserlerin mülkiyet hakları ile ticari bilgi birikimi (know-how) ve ticari sırlar gibi fikri hakları kapsamaktadır.

Gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Ticari gayri maddi haklar bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (bilgisayar yazılım programları gibi) ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi hakları ifade etmektedir.



TÜRMOB

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

Pazarlama amaçlı gayri maddi haklar ise, bir ürün ya da hizmetin ticari amaçlı kullanımına yardımcı olan ticari markalar ve ticari unvanlar, müşteri listeleri, dağıtım kanalları ile ilgili ürün açısından önemli bir promosyon değerine sahip nevi şahsına münhasır isimler, semboller ya da resimler gibi gayri maddi hakları ifade etmektedir.

Marka (alameti farika) olarak tanımlanan gayri maddi hak satışa çıkarılan her nevi emtiayı başkalarınınkinden ayırt etmeyi sağlayan emtia veya ambalajı üzerine konulan işaret, kelime, resim ve sembollerdir. 6769 Sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu'nun 4'üncü maddesinde marka, bir teşebbüsün mallarının veya hizmetlerinin diğer teşebbüslerin mallarından veya hizmetlerinden ayırt edilmesini sağlaması ve marka sahibine sağlanan korumanın konusunun açık ve kesin olarak anlaşılmasını sağlayabilecek şekilde sicilde gösterilebilir olması şartıyla kişi adları dahil sözcükler, şekiller, renkler, harfler, sayılar, sesler ve malların veya ambalajlarının biçimi olmak üzere her tür işareten oluşabilir, şeklinde tanımlanmıştır.

Bu bağlamda, işletmeler tarafından tescile ve korunma hükümlerine tabi marka ve logo, Kanunun 313 üncü maddesinde belirlenmiş olan limiti aşmaları halinde aktifleştirilerek, 339, 365, 389, 399, 406 ve 458 Sıra No.lu VUK genel tebliği ile değişik 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği uyarınca % 6,66 oranıyla 15 yılda amortismanına tabi olacaktır.

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

3065 sayılı Kanunun 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 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.

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapılıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir. KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır.

Yurt dışından temin edilen ve tevkifata tabi tutulması gereken hizmetlere ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir:

Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmalar tarafından;

- Türkiye'de inşa edilecek bir alış-veriş merkezi için yurt dışında çizilip Türkiye'ye gönderilen mimari proje hizmeti, - Türkiye'de faaliyette bulunan enerji santralinin işletilmesine ilişkin olarak yurt dışından verilen danışmanlık hizmeti,

- KDV mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dışından verilen bilgisayar yazılım hizmeti, - KDV mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kuruluşuna konusuyula ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında yurt dışından bilgi gönderilmesi hizmeti.



TÜRMOB

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

Bu bölüm kapsamında olan hizmetlerin aynı zamanda kısmi tevkifat uygulaması kapsamında da olması halinde, bu bölüme göre işlem tesis edilir.

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

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

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

Bu bilgilerden sonuçla;

1- Irish Stock Exchange /İrlanda Borsası’nda tahvil ihracı ve yatırım danışmanlığı işi için 21.01.2018 tarihinde ödenen 50.000 Avro üzerinden, hizmetten Türkiye’de faydalanıldığından, Ocak/2018 vergilendirme dönemi için, $(50.000 \times 6 \times \%18) = 54.000$ TL KDV tevkifatı yapılarak sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

2- Söz konusu ödeme üzerinden, KVK uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3- GVK’nın 94. ve geçici 67. maddeleri ile KVK’nın 30. maddeleri gereği ve **26/4/2011 tarihli ve 2011/1854 sayılı BKK’nın 2’nci maddesiyle değişik olmak üzere**, tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerin vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerinden % 10 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır. Bu bağlamda, 320 gün vadeli olarak İrlanda Borsa’sında ihraç edilmiş ve 10.12.2018 tarihinde tamamı yurt dışında yerleşik gerçek ve tüzel kişilere 100.000 Avro faiz ödemesi üzerinden %10 oranında KVK (GVK) kesintisi mükellef kurum tarafından yapılmalıdır. Yapılan faiz ödemesi üzerinden ayrıca, herhangi bir KDV kesintisi, BSMV ve KKDF beyanı yapılmayacaktır.

4- Damga Vergisi Kanunu’nun 1 ve 3’üncü madde düzenlemeleri ile 12 ve 35 Seri Numaralı DVK Genel Tebliğ uyarınca, kağıdın hükmünden her halukarda Türkiye’de yararlanıldığından düzenlenme tarihindeki TCMB Euro Döviz Satış Kuru esas olmak üzere Damga Vergisi beyan edilecektir.

5- İngiltere’de faaliyette bulunan ZBC Advertisement Ltd.’ye, İngiltere’de yayın yapan radyolarda ve açık hava reklam alanlarında Mayıs/2018 ayı boyunca işletme hizmetlerinin tanıtımı amacıyla alınan hizmet karşılığı olarak yapılan ödeme, hizmetten yurt dışında faydalanılması ve ÇVÖA ticari kazançta yönelik hükümler ışığında, herhangi bir KDV ve KVK tevkifatına konu edilmeyecektir.

6- İngiltere’de yerleşik reklam ve tasarımcı Steven GERARD adlı gerçek kişi tarafından, şirket Logo ve markasının tasarımına için ifa edilen hizmet, işletme açısından gayri maddi hak iktisabına yol açsa da, tamamen İngiltere’de yerleşik tasarımcı açısından (Türkiye’ye gelmeksizin doğrudan doğruya Hisarönü Turunç A.Ş.’ye verilmiş) serbest meslek faaliyeti kapsamındadır.

7- Doğrudan bir gayri maddi hak satışı, kiralanması ve devri bulunmadığından, tasarımcı Steven GERARD’a yapılan ödemeler üzerinden, ÇVÖA serbest meslek faaliyetine yönelik hükümleri çerçevesinde GVK ve KVK uyarınca bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak, adı geçene yapılan ödemeler üzerinden ödemenin gerçekleştirildiği vergilendirme dönemleri itibarıyla %18 KDV tevkifatının yapılarak, sorumlu sıfatıyla beyan edileceği tabiidir.

8- Marka ve logo için yapılan toplam 360.000TL harcamanın, gayri maddi hak iktisabına yönelik olduğu kabul edilerek, ilgili tutarın 740-Hizmet Üretim Maliyeti içerisinde çıkarılması ve VUK’un 313 üncü maddesi ve 333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği düzenlemeleri uyarınca uyarınca aktifleştirilerek, % 6,66 oranıyla 15 yılda amortismanına tabi tutulması gerekecektir. Bu işlem neticesinde gayri maddi hak için 2018 hesap dönemi için 24.000TL amortisman gideri hesaplanarak, fazla ve yersiz $(360.000 - 24.000) = 336.000$ TL maliyetin dönem kurum kazancına ilave edilmelidir.



TÜRMÖB

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

9- Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüsün personeli vasıtasıyla Türkiye'de ÇVÖA ile bağtlanan biçimde yapılacak serbest meslek faaliyetlerini ifade etmekte olup, personelin Türkiye'ye gelmeksizin icra edecekleri serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olarak yurtdışı mukimi teşebbüse yapılacak ödemeler üzerinden KVK 30'uncu maddesi kapsamında vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak, ÇVÖA hükümleri ile 4 seri ÇVÖA Genel Tebliğ düzenlemeleri uyarınca mükellef kurum tarafından (ödeme yapıldığı tarih itibarıyla iş bu faaliyetin icrası için bir takvim yılı/mali yıl veya 12 aylık kesintisiz bir dönem içinde bir veya birkaç seferde toplam 6 ayı aşan bir süre veya 183 gün ya da bu süreden daha fazla Türkiye'de kalmayıp kalmayacağı bilinemeyeceğinden) 2018 hesap döneminde yapılan tüm ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi (brüt tutarlar dikkate alınarak, örneğin 05.08.2018 tarihli ödeme için $80.000 / 0,8 = 100.000$ TL matrah kabul edilmek üzere $100.000 \times \%20 = 20.000$ TL olmak üzere) yapılacaktır. ÇVÖA hükümleri ve Genel Tebliğ düzenlemeleri uyarınca işyerinin oluşması için gerekli şartlar taşınmış olduğundan, İngiltere mukimi şirket tarafından bu işyerine ilişkin beyanname verilecek ve kesilen vergiler mahsup edilecektir.

10- Hizmet ithali kapsamında yapılan ödemeler üzerinden, HİZMETTEN FAYDALANMA Türkiye'de olduğundan, tüm ödemeler üzerinden, ödeme dönemleri itibarıyla KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca (brüt tutarlar dikkate alınarak, örneğin 05.08.2018 tarihli ödeme için $80.000 / 0,8 = 100.000$ TL matrah kabul edilmek üzere $100.000 \times \%18 = 18.000$ TL) KDV tevkifatı yapılması, kesilen verginin sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

11- Damga Vergisi açısından vergiyi doğuran olay, kağıdın düzenlendiği tarih olan 01.01.2010 tarihinde gerçekleşmiş olmakla birlikte, damga vergisi açısından söz konusu vergi, VUK'un 112'nci maddesi uyarınca tarh zamanaşımına uğramıştır. Ancak, VUK'un 114 üncü maddesinin son fıkrasında damga vergisine tabi kâğıtlarda zamanaşımı ile ilgili özel bir hüküm getirilmiştir. Buna göre, "Damga vergisine tabi olup vergi ve cezası zamanaşımına uğrayan evrakın hükmünden tarh zamanaşımı süresi dolduktan sonra faydalanıldığı takdirde mezkûr evraka ait vergi alacağı yeniden doğmaktadır. Bu bağlamda, 05.08.2018 tarihinde kağıdın hükmünden Türkiye'de faydalanıldığının tespiti ile vergiyi doğuran olay yenilenmiştir. Ağustos/2018 vergilendirme dönemi için, 05.08.2016 tarihli Döviz Satış Kuru (5,15 TL) dikkate alınarak kağıt üzerinden, 0,0948 oranında damga vergisi (1 nüsha olarak) hesaplanacaktır.

Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar: Serbest meslek faaliyeti ve ticari kazançta yönelik faaliyetlerin, ÇVÖA ve 4 seri numaralı Genel Tebliğ düzenlemeleri değerlendirilerek tartışılması ve yurt dışında yerleşik gerçek ve tüzel kişiler tarafından elde edilen kazanç türünün bu değerlendirme çerçevesinde saptanarak, KVK ve GVK açısından vergi tevkifatına konu edilmesi ya da edilmemesine dair yapılacak yorum ve tartışmalara da değerlendirmenin vergisel niteliğine göre puan verilecektir.

YANIT 6

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 beyanamesi 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.



TÜRMÖB

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

Bu düzenlemelere göre, sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca indirim 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, indirim tutarının hesaplanmasında 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 yararlanması 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.



TÜRMOB

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

Nakdi sermaye artışı üzerinden, indirimden yararlanılan 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.

İleride gerçekleştirilecek sermaye artırımından kaynaklanan sermaye taahhüdünün yerine getirilmesinde kullanılmak amacıyla, sermaye artırımına ilişkin karardan önce ortaklar tarafından sermaye avansı olarak şirketin banka hesabına yatırılan tutarların;

- a) Banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren şirketin bilançosunda öz sermaye kalemleri arasında yer alan “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabında izlenmesi ve
- b) Banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminin sonuna kadar bu tutarlarla ilgili sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil ettirilmesi şartıyla, söz konusu kararın ticaret siciline tescil ettirildiği tarih esas alınarak indirim uygulamasında dikkate alınması mümkündür.

Dolayısıyla, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu hesap döneminde sermaye artırımına konu edilmeyen sermaye avansı niteliğindeki tutarların, indirim uygulamasında dikkate alınması mümkün değildir. Ayrıca, şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihten itibaren bilançoda öz sermaye kalemleri arasında yer alan “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabında izlenmeyen tutarlar için, ilgili hesap döneminde bu tutarlara ilişkin sermaye artırımını gerçekleştirilse dahi indirim uygulamasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek: (B) A.Ş.’nin ortaklarından Bay (T)’nin, şirketin yürüttüğü proje için ihtiyaç duyulan finansmanın sağlanması amacıyla ve ileride sermayeye eklenmek üzere 10/5/2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırdığı 1.000.000 TL tutarındaki sermaye avansı, (B) A.Ş. tarafından 10/5/2016 tarihinde “Diğer Sermaye Yedekleri” hesabına kaydedilmek suretiyle şirket kayıtlarına intikal ettirilmiştir. Daha sonra (B) A.Ş.’nin nakdi sermaye artışına ilişkin karar 30/6/2016 tarihinde ticaret siciline tescil ettirilerek söz konusu tutarla ilgili sermaye artırımına ilişkin gerekli muhasebe kayıtları yapılmıştır.



Buna göre, ortak Bay (T) tarafından 10/5/2016 tarihinde şirketin banka hesabına yatırılan ve aynı tarihte "Diğer Sermeye Yedekleri" hesabına kaydedilerek şirket kayıtlarına geçirilen bu tutar için nakdi sermaye artışına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği 30/6/2016 tarihinden itibaren indirim uygulamasından yararlanılması mümkündür.

GİB tarafından verilen 09.05.2017 tarih ve 93767041-125[10-2016/1]-15256 sayılı Özelge'de, kar dağıtımından sonra yapılan sermaye artırımının indirimden yararlanıp yararlanamayacağı hususu aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

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

- Holdingin yapacağı yatırımların finansmanında kullanılmak üzere şirketinizin kar dağıtımını yapmasının öngörüldüğü,

- 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 dağıtımını yaptıktan sonra bu karların kullanılması suretiyle yapılan nakit sermaye artırımlarının, Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-1 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 indirimde konu 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.

...



TÜRMOB

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

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." 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, **GİB tarafından verilen 12.01.2018 tarih ve 50426076-125[10-2017/20-318]-2836 sayılı Özelge'de** 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 iştigal 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 yararlanılan 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 hesaplanmasında dikkate alınmaz.



TÜRMOB

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

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 benden 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 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 sınırlara 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 hesaplamasında 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 artırım işlemi nedeniyle anılan indirim uygulamasından yararlanmanız mümkün değildir."



TÜRMOB

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

Bu düzenlemelere ışığında;

1- 1.000.000 USD tutarın Nakdi Sermaye Artış indiriminden yararlanılmak üzere “avans” olarak kayıtlara alınmasında, kural (ve kayıt yeri) olarak, vergisel bir sorun bulunmamaktadır.

2- Sermaye avansı olarak 2017 hesap döneminde kayıtlara alınan 1.000.000 USD (5.000.000 TL) tutarın, 2017 hesap dönemi sonuna dek, sermaye artışına konu edilmemiş olması, bu tutarın 2018 hesap döneminde nakdi sermaye artışı hesabında dikkate alınmaması sonucunu doğurmaktadır.

3- Dönem sonu değerlendirme farkları için nakdi sermaye artışı indiriminden yararlanılması söz konusu olmayacağından, 50.000 TL kambiyo karı da bu kapsamda yapılacak indirim hesaplamalarına konu edilemeyecektir.

4- 20.02.2018 tarihinde Sermaye Avansı olarak nakit olarak bankaya yatırılan 4.000.000 TL tutarın Sermaye Yedekleri Hesabına alınması ve 2018 hesap dönemi içerisinde Nakdi Sermaye Artış İndirimi uygulamasına konu edilmesinde, bu aşamada vergisel bir sorun bulunmamaktadır.

5- Aynı tutarın 15.04.2018 tarihinde sermaye artışına ilişkin kararın tescil edilmiş olmasına karşılık, 30.04.2018 tarihi itibarıyla ilişkili şirketlerin sermaye artışlarına iştirak edilmesinde kullanılması, KVK'nın 10'ncu maddesi ile KVK Genel Tebliğinde “Nakdi Sermaye Artış İndirimine İlişkin” düzenlemelerine aykırılık teşkil ettiğinden, bu tutarlarla sınırlı olmak üzere indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanması sonucunu doğuracaktır.

6- Bu uygulama kapsamında geçmiş hesap dönemlerinde vergi matrahından indirilemeyen tutarın, sonraki dönemlere devredilmesi olanaklı bulunduğundan, 2016 hesap döneminde indirilemeyen 61.000TL tutar, 2018 hesap dönemi beyannamesi üzerinde vergi indirimine konu edilebilecektir.

YANIT 7

Bilindiği üzere, vergi uygulamalarında, işletme sermaye ve/veya fonlarının ilişkili kişilerin kullanımına tahsisi/bu kişilerce belirli sürelerce tasarruf edilmesi işlemi, bu kişilere finansman temin hizmeti verilmiş olduğunu göstermektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), ortakların şirkete borçlanma yasağı getirmiş ve iştirak taahhüdünden doğan borç hariç pay sahiplerinin (ortakların) şirkete borçlanmasını yasaklanmıştır. İştirak taahhüdünden doğan borçtan anlaşılması gereken, gerek şirketin kuruluşunda gerekse de sermayesini artırması sırasında pay sahipleri (ortaklar) tarafından şirkete ödenmesi taahhüt edilen borçtur. Ticari bir ilişkide normal bir müşteriye yapılan uygulamanın aynısı işletme ortağına da uygulanıyorsa bu durumda herhangi bir problem söz konusu olmamaktadır. Kanuna göre bir ortağın herhangi bir ticari faaliyete dayanmaksızın şirketten borç alması, borçlanma yasağına aykırılık oluşturmaktadır. Ticari nitelikte olsun veya olmasın, ilişkili kişi ve ortaklarına cari hesap ilişkilerinde emsal kurum veya kişilere nazaran avantaj, menfaat sağlayıp sağlamadığıdır.

Maliye Bakanlığı öteden beri işletme fonlarının kullanılması/borç verme işleminin finansman temini hizmeti kapsamında değerlendirdiği için ortaklara kullandırılan tutar üzerinden adet yöntemi ile faiz hesaplanması ve gelir yazılması gerekliliğinin altını çizmektedir. Bu işlem için kullanılacak faiz oranı, şirket kredi kullanıyorsa kullandığı kredinin faiz oranı, kullanmıyor ise ilgili dönem için ticari teamüllere uygun faiz oranı üzerinden olmalıdır. Bu oran belirlenirken, şirketin ortağa verdiği parayı bir bankada mevduata veya devlet tahvili, hazine bonosuna yatırdığında elde edeceği gelirin faiz oranı da dikkate alınmalıdır.

Söz konusu (tanımlı) finansman temini işleminin, KDVK'nın 4'üncü maddesi kapsamında, “Hizmet” tanımı içerisinde değerlendirildiği ve verginin konusuna giren bir işlem olduğu da tartışmasızdır. KDVK açısından vergi matrahı, tahakkuk ettirilen (piyasa/emsal) faiz tutarı olacaktır.



TÜRMÖB

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

Ancak yine KDVK'nın 11/1-a maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Kanunun 11/1-a maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun 12/2'nci maddesine göre; Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması, Hizmetten yurtdışında faydalanılması, gerekir. Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevsik edilir. Hizmetten yurtdışında faydalanılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.

Bu bağlamda yurt dışında yerleşik kişilere yasal ve idari düzenlemelerdeki koşullara uygun olarak verilen finansman temin hizmetleri de hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilecektir.

Basit olarak, finansal açıdan güçlü durumda olmayan grup şirketlerine banka veya finans kurumlarından temin ettiği krediyi aynı koşullar altında aktarmasına *birebir kredi yansıtması* veya diğer bir adıyla *köprü kredi* denilmektedir.

GİB'in 06/04/2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.54/5417-2048-15038 sayılı, tarih ve B.07.1.GİB.04.99.16.01/2 sayılı, 23/06/2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5317-2358 sayılı, 30/12/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.17.01-KDV-1-2010-14017-18-1198 sayılı, 08/08/2012.tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2472 sayılı örnek mahiyetindeki özelgelerinde, aktarılan kredi tutarına ilişkin masrafların herhangi bir fark ilave edilmeksizin bağlı şirkete aynen yansıtılmasının, aslı vergiye tabi olmayan bir işleme ilişkin masraf aktarımı mahiyetinde olduğundan KDV'ye tabi tutulmayacağı yönünde görüş belirtmiştir.

Yukarıda yer verilen özelgelerden ortak bir içerik olarak aşağıdaki örnek açıklama işlenecektir.;

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, grup şirketlerinizden biri tarafından gerekli teminat gösterilip kredi alınarak, o krediyi aynı koşullarla, yatırım yapan başka bir grup şirketine kullanırmak istediğiniz belirtilerek kredi kullanması düşünülen şirketin grup şirket aracılığıyla kullanacağı krediye isabet eden kredi faizinin gider olarak yazıp yazamayacağı ve bu işlemin katma değer vergisine tabi olup olmayacağı hususunda bilgi talep edilmektedir. Yukarıda belirtilen hüküm ve açıklamalara göre, ticari ve sınai faaliyette bulunmak üzere kurulmuş olan şirketlerce yapılan kredi kullandırma işlemi, esas işgal konusu olarak değerlendirilemeyeceğinden BSMV ye tabi bulunmamakta olup bu işlemlerin KDV ye tabi tutulması gerekmektedir.

Bu hükümler uyarınca, holding bünyesinde yer alan grup şirketin kaynaklarından diğer grup şirketine faiz ve komisyon uygulanarak gerçekleştirilen ve yukarıda BSMV ye tabi bulunmadığı belirtilen kredi kullandırma işlemi KDV ye tabi olup, bu işlemin karşılığını teşkil eden faiz ve komisyon toplamı üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Öte yandan, grup şirketince bankalardan ve diğer finans kuruluşlarından temin edilen kredilerin diğer grup şirketine herhangi bir bedel eklenmeksizin anapara, faiz ve masraflarıyla birlikte aynen aktarılması işleminde aynen aktarılan bu bedeller için KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, aktarılan kredi tutarına ilaveten herhangi bir bedel alınması halinde ise bu bedel, şirketin sunduğu hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden, genel oranda katma değer vergisine tabi tutulacaktır.”

Diğer taraftan, 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğin “12.2.2.Banka ve Finans Kurumlarından Temin Edilerek Kullanılan Borçlar” başlıklı bölümünde; “Ortaklar vasıtasıyla kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz. Açıklamasına yer verilmek suretiyle, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulmuştur.



TÜRMOB

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

Kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan temin edip ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şartlarla kısmen veya tamamen aktardığı krediler örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate alınmayacaktır. Dolayısıyla, grup şirketinin finans kuruluşlarından temin etmiş olduğu krediyi, aynı faiz ve vade ile birden fazla şirkete paylaşması durumunda örtülü sermayeden söz edilemeyecektir.

KVK'nın örtülü sermaye düzenlemesi 1 no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 12.3. ve 12.4. bölümlerine şu şekilde ayrıntılanmıştır:

"12.3. Örtülü sermaye uygulamasında kur farkı gelirlerinin durumu

Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 11' inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda YTL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır."

12.4. Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarların kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri

Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan, gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

12.4.1. Borç verenin tam mükellef kurum olması

Kullanılan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltilmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

Borç veren tarafından düzeltme yapılırken, faiz gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden kısımlar kâr payı geliri olarak dikkate alınacak ve şartların varlığı halinde iştirak kazançları istisnası olarak vergiden istisna edilecek; kur farkı gelirlerinden örtülü sermayeye isabet eden herhangi bir tutar var ise bu gelirler de vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacak; YTL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.

Verginin kesinleşmesi, dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır."

GİB Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24/01/2013 tarih ve 64597866-KVK-12-6 sayılı Özelge'de konu şu şekilde değerlendirilmiştir.



TÜRMOB

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

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda şirketinizce Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesi kapsamında ilişkili kişi olarak kabul edilen şirkete verilen ve ilişkili şirket tarafından örtülü sermaye olarak değerlendirilen borca isabet eden faiz tutarının 2011 yılı I, II ve III üncü dönem geçici vergi beyannamelerinde kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alındığı belirtilerek;

- İlişkili şirket tarafından kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan örtülü sermayeye isabet eden faiz tutarlarının, geçici ve kurumlar vergisi beyannamelerinde şirketinizce iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği;

- Şirketinizin söz konusu istisnadan faydalanabilmesi için, ilişkili şirketin 2011 hesap döneminde vergiye tabi kurum kazancının olmasının gerekip gerekmediği;

- İlişkili şirketin 2011 hesap dönemi sonunda zarar etmesi ya da şirketiniz açısından iştirak kazancı olan tutardan daha düşük miktarda kâr elde etmesi durumunda, şirketinizin ilişkili şirketten elde etmiş olacağı faiz gelirlerinin iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesini etkileyip etkilemeyeceği;

konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Bu hükümlere göre, örtülü sermaye kullanan ilişkili kurumun bu dönemde zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahının oluşmaması halinde, söz konusu kurum tarafından kar dağıtımında bulunulamayacağından, şirketiniz tarafından da bahse konu örtülü sermaye tutarına isabet eden faiz gelirleri için iştirak kazancı istisnasından faydalanılması mümkün bulunmamaktadır."

GİB tarafından verilen 10/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 sayılı Özelge'de de konu aşağıdaki biçimde ele alınmıştır.

"İlgide kayıtlı yazınızda, şirketinizin ilişkili kuruluşu olan ... Tic. A.Ş.'den olan cari hesap alacağına 31.12.2007 tarihi itibarıyla %19 faiz oranı üzerinden 188.466,83.-YTL tutarında vade farkı hesapladığı, hesaplanan vade farkını aynı gün fatura ederek bu tutara isabet eden geçici vergi tutarının süresinde beyan edilip vergi dairesine ödendiği, ... A.Ş.'nin sermayesinin 31.12.2006 tarihi itibarıyla 50.000.-TL, özkaynak toplamının (-2.035.296,47.-TL) olduğu, dönemi içinde kurumun alacak bakiyesinin söz konusu kurum öz sermayesinin üç katını aşması nedeniyle ... A.Ş.'nin örtülü sermaye kullanan kurum olduğu ve 2007 dönem beyannamesinde söz konusu vade farkını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate aldığı ve geçmiş yıl zararlarından dolayı kurumlar vergisinin tahakkuk etmemesi ve vergi ödemesinin olmaması nedeniyle, borç veren kurum olan şirketinizin anılan tutarı iştirak kazancı olarak dikkate almak suretiyle kurum kazancının tespitinde istisnalar arasında göstermesinin mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

...

Bu açıklamalara göre, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum tarafından düzeltme yapılabilmesi için, örtülü sermaye kullanan kurum nezdinde yapılan düzeltme neticesinde bir tarhiyatın olması ve bu tarhiyata konu verginin de kesinleşmesi gerekmekte olup, düzeltmede dikkate alınacak tutar ise kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

Dolayısıyla, ... Tic. A.Ş. tarafından yapılan düzeltme neticesinde dönem zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmaması nedeniyle yapılan bir tarhiyat ile kesinleşen ve ödenen bir vergiden söz edilemeyeceğinden, şirketiniz tarafından da düzeltme yapılarak iştirak kazançları istisnasından faydalanılması söz konusu olmayacaktır."

Bu bilgilerden sonuçla;

1-İçmeler Holding A.Ş.'ye kullandırılan işletme fonları için, bu kuruma finansman hizmeti verildiğinin kabulü ile yapılan adlandırma işlemi vergisel olarak, işlem sonucunda emsallere uygun biçimde, 100.000,00 TL faiz tahakkuk ettirilmesi ve bu tutar vergi matrahı kabul edilerek üzerinden KDV hesaplanması da vergisel sonuçları itibarıyla doğru bir uygulamadır.



TÜRMOB

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

2- 2018 hesap dönemi için İçmeler Holding A.Ş zarar beyan etmiş ve dağıtılmış kar payı sayılan bu tutar üzerinden herhangi bir kurumlar vergisi bu kurum tarafından ödenmemiş bulunduğundan, Hisarönü Turunç A.Ş. açısından da yararlanılacak bir İştirak Kazancı İstisnası söz konusu olmayacaktır.

3- İlişkili tüzel kişi olan Çökertme Reklam A.Ş.'nin fon gereksinimi için Sarıgerme Kredi Bankası A.Ş.'den kullanılmış olup, aynı koşullarda ve tamamen adı geçen tüzel kişiye aktarılmış olan 100.000 TL, köprü kredi uygulamasına konu kredi olarak kabul edilecektir.

KDVK ve KVK düzenlemeleri çerçevesinde, aktarılan ana para ve faiz/masraf vb. dışında, işleme özgü ilave bir gelir tahakkuk ettirilmediğinden;

- 40.000 TL faiz geliri üzerinden 7.200 TL KDV hesaplanarak beyan edilmiş olması,

- 40.000TL'nin, Çökertme Reklam A.Ş. açısından örtülü sermaye şartları oluştuğunun tespiti nedeniyle ve karşı kurum düzeltmesi bağlamında, dağıtılmış kar payı ve iştirak kazancı istisnası olarak beyanı, vergisel olarak hatalı uygulamalar olarak değerlendirilecek olup, ilgili tutar iştirak kazancı istisnası kapsamından çıkarılacaktır.

4- ABD'de yerleşik Halikarnas Trading Co.'ya kullandırılan işletme fonları için adatlandırma yapılarak emsallere uygun biçimde 50.000 TL faiz geliri tahakkuku doğru olmakla birlikte, işlem, KDVK düzenlemeleri bağlamında hizmet ihracı olarak değerlendirilecek ve hizmet KDV'den istisna tutulacaktır. Bu işlem sonucu olarak kurum tarafından hesaplanan 1.800 TL KDV, fazla ve yersiz hesaplanan KDV olarak kabul edilecektir.

5- Fazla veya Yersiz Hesaplanan ve Hazineye Ödenen Verginin İadesi işlemlerinde VUK'un Vergilendirme Hataları başlıklı 118'inci ve KDVK'nın 8/2'nci maddeleri ve KDV Genel Uygulama Tebliği'nin C-1.1. Bölümünde açıklamalara göre işlem yapılacaktır.

YANIT 8

4691 sayılı Kanun'un geçici 2'nci maddesinde; “Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve Ar-Ge (Araştırma ve Geliştirme) faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır.” hükmü yer almaktadır.

Kanun'un ilk halinde kurumlar vergisi ve gelir vergisi teşviklerinin 31.12.2013'e kadar sürdürülmesi öngörülmüşken, 02.03.2011 tarihli ve 6170 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle söz konusu tarih 31.12.2023'e kadar uzatılmıştır.

Bu madde dışında KVK ve GVK'da istisnaya ilişkin hüküm yer almamakla birlikte, kurumlar vergisi istisnası uygulamasına ilişkin olarak 1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nin 5.12.2. numaralı bölümünde açıklamalara yer verilmiştir.

6728 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle, 5746 sayılı Kanuna 3/A maddesi eklenmiştir. 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesinde, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri Ar-Ge ve yenilik faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge indirimi müessesesi düzenlenmiştir. Buna göre, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılacaktır.

Buna göre, 9/8/2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanunun 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurulara konu yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme projeleriyle ilgili indirim uygulamasında 5746 sayılı Kanun ve buna ilişkin düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle Ar-Ge indirimi uygulamasından faydalanılacaktır.



TÜRMOB

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

Diğer taraftan, 9/8/2016 tarihinden önce bu Tebliğ düzenlemeleri çerçevesinde yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden yararlanılacaktır.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun geçici 2 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır." hükmüne yer verilmiştir.

Söz konusu istisnanın uygulanmasına yönelik açıklamalara, 1 seri no.lu KVK Genel Tebliğinin 5.12.2. Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisna" başlıklı bölümünde yer verilmiş olup, bu Tebliğin "5.12.2.2. Yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı" başlıklı bölümünde; teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflerin, münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların, faaliyete başlanılan tarihten bağımsız olmak üzere, 31/12/2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edildiği bölgede faaliyette bulunan mükelleflerin bölge dışında gerçekleştirdikleri faaliyetlerinden elde ettiği kazançlar dolayısıyla yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilmiş olsa dahi bu istisnadan yararlanamayacağı belirtilmiştir.

KVK Genel Tebliği düzenlemesi uyarınca, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir. Ayrıca, teknoloji geliştirme bölgelerinde tasarım faaliyetleri sonucu buldukları ürünleri kendileri seri üretime tabi tutarak pazarlayan mükellefler, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançlarının tasarıma isabet eden kısmını, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Kanunun uygulanmasında yazılım, bir bilgisayar, iletişim cihazı veya bilgi teknolojilerine dayalı bir diğer cihazın çalışmasını ve kendisine verilen verilerle ilgili gereken işlemleri yapmasını sağlayan komutlar dizisinin veya programların ve bunların kod listesini, işletim ve kullanım kılavuzlarını da içeren belgelerin, belli bir sistematik içinde, tasarlama, geliştirme şeklindeki ürün ve hizmetlerin tümü ile bu ürün ya da mal ve hizmetlerin lisanslama, kiralama ve tüm hakları ile devretme gibi teslim şekillerinin tümü olarak tanımlanmıştır.

Tebliğin "5.12.2.4. İstisna kazanç tutarının tespiti" başlıklı bölümünde ise aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:



TÜRMÖB

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

“4691 sayılı Kanununun geçici 2 nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır. İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir. Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlar sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

KDVK'nın Geçici 20/1 maddesinde ise; 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerin KDV'den müstesna olduğu, hüküm altına alınmıştır. Konuyla ilgili olarak, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/G.2.Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Verilen Teslim ve Hizmetler" başlıklı bölümünde konuya ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

“..... Bu hükme göre, teknoloji geliştirme bölgelerinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgelerinde bulunan mükelleflerin 31/12/2023 tarihine kadar bu bölgede ürettikleri sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri KDV'den istisnadır. Söz konusu bölgede üretilen yazılımın farklı kişilere satılması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir. Üniversitelere bağlı Teknokentler de Teknoloji Geliştirme Bölgesi olarak değerlendirilir. Kanunun geçici 20/1'inci maddesi kapsamında üretilen söz konusu yazılımların fikri mülkiyet hakkının, bu bölgede faaliyette bulunan mükellefte kalmak suretiyle belirli zaman aralıklarıyla farklı kişilere satılması veya söz konusu yazılımların sanal ortamda paylaşımının sağlanması halinde de KDV istisnası uygulanır. Ayrıca, yazılımların pazarlanması işinin bayi kanalıyla yapılması halinde, Teknokent bünyesinde geliştirilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulamalarına yönelik genel anlamda yazılım programlarının bayiye tesliminde KDV istisnası uygulanır. Bayiler tarafından satışında ise (bu satış işlemi istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden) genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır. Ancak, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için yapılacak her türlü mal ve hizmet alımları, söz konusu yazılımın vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabidir. “Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde” Güncelleme dışında bir yazılımla ilgili olarak verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri, teknoloji geliştirme bölgesinde veya ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, oyun programları, network uygulamaları gibi yazılımlar, işlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler, web sitesi aracılığıyla verilen reklam hizmetleri ve ar-ge çalışmaları kapsamında yer alan teslim ve hizmetler istisna kapsamında değerlendirilmez. Öte yandan 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesinde, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV indirim konusu yapılamaz.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.



TÜRMÖB

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

Örnek 1: Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan bir firmanın, bu bölgede ürettiği “hastane bilgi yönetim sistemleri yazılımı programı” satışı ile bu yazılıma yönelik güncelleme işi Kanununun geçici 20/1 inci maddesine göre KDV’den istisna olacaktır.

Örnek 2:(A) Ltd. Şti.’nin Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki faaliyetleri neticesinde ürettiği bir ürünün lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı KDV’den istisnadır. Ancak, söz konusu ürünün seri üretime tabi tutulup pazarlanmasından elde edilen kazancın istisnadan yararlanması mümkün değildir. Ayrıca, Teknokent binası içinde telefon ve internet yardımı ile satış sonrasında müşterilere çağrı destek hizmeti verilmesi durumunda bu hizmetler KDV istisnası kapsamında değerlendirilmez. 60 seri numaralı KDVK Sirkülerinde konu ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“3.6.4 Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunanlara Yönelik İstisna “..... Söz konusu istisna teknoloji geliştirme bölgesinde üretilen sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklindeki teslim ve hizmetleri kapsamaktadır. Teknoloji geliştirme bölgesinde üretilse dahi, bunlar dışındaki teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmemektedir. Dolayısıyla, oyun programları, network uygulamaları gibi yazılımlar istisna kapsamında bulunmamaktadır.

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için alınan her türlü mal ve hizmet, söz konusu yazılım satışlarının vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın genel esaslara göre KDV’ye tabi tutulacaktır. Benzer şekilde, bölgede faaliyette bulunan bir firmaya bu bölgede verilen danışmanlık hizmeti de KDV’ye tabi olacaktır. KDV Kanununun 30/a maddesinde ise vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV’nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

Dolayısıyla, KDV Kanununun geçici 20/1 inci maddesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetler için yüklenilen KDV’nin KDV Kanununun 30/a maddesi gereğince indirim ve iadesi mümkün olmayıp söz konusu vergi, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde işin mahiyetine göre gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınabilecektir. Buna göre, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan bir firmanın; - Bölgede ürettiği "hastane bilgi yönetim sistemleri yazılımı programı" satışı ile bu yazılıma yönelik güncelleme işi Kanununun geçici 20/1 inci maddesine göre KDV’den istisna olacaktır. Güncelleme dışında bu yazılımla ilgili verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri istisna kapsamında yer almamaktadır. - Bölgede ürettiği eğitim yazılımları Kanununun geçici 20/1’inci maddesine göre KDV’den istisna olacaktır. Ancak, bu yazılımı teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan firmadan alan firmaların satışları genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi tutulacaktır. - Kanununun geçici 20/1’inci maddesi kapsamındaki teslim veya hizmetleri KDV’den istisna olacak, web sitesi aracılığıyla verdiği reklam hizmeti ise bu kapsamda yer almadığından KDV’ye tabi tutulacaktır.

İşlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygıt, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler istisna kapsamına girmemektedir. - Bölgede ürettiği yazılımı farklı kişilere satması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir. Ancak, bu yazılımın bayilerce satışında istisna uygulanmayacaktır. - Bölgede üretilen yazılımın Kanununun 11 ve 12’nci maddeleri kapsamında ihraç edilmesi halinde, bu ihracata ilişkin yüklenilen KDV’nin Kanununun 32’nci maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. “

GVK’nın 6456 sayılı Kanununun 15 inci maddesiyle eklenen geçici 84’üncü madde düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen ve usulüne göre yürürlüğe konulan anlaşmalar çerçevesinde proje karşılığı sağlanan hibeler, özel bir fon hesabında tutulur ve gelir olarak dikkate alınmaz. Söz konusu hibelerle gerçekleştirilecek projelere ilişkin olarak bu fondan yapılan harcamalar, gelir ve kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider ve maliyet olarak dikkate alınmaz. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutarın kılması hâlinde bu tutar gelir kaydedilir.



TÜBİTAK

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

Birinci fıkraya çerçevesinde sağlanan hibelerle finanse edilen yıllara sâri inşaat ve onarım işlerine ilişkin ödemeler üzerinden ve yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, fon hesabından yapılan harcama tutarları ile sınırlı olmak üzere, 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) ve (3) numaralı bentleri ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi ve 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) ve (b) bentleri uyarınca vergi kesintisi yapılmaz.”

TÜBİTAK’tan alınan hibe ve fonlar bağlamında mükellefler bünyelerinde yürüttükleri Ar-Ge projesi kapsamında faydalanmak istedikleri “Ar-Ge İndirimi” konusunda, 1 Seri No.lu 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği’ndeki “10.2. Ar-Ge indirimi” kısmında tanımlanan düzenlemeyi ya da 5746 Sayılı Kanuna bağlı olarak çıkarılan Uygulama ve Denetim Yönetmeliği’nde açıklanan esas ve uygulamaları seçebilir veya uygulamada gözlemediğimiz gibi, Ar-Ge indiriminden yararlanmayıp, sadece Ar-Ge fonundan yararlanmayı tercih edebilir. Söz konusu iki düzenlemenin kapsam ile uygulama usul ve esasları birbirinden farklılıklar içermektedir. Aynı Ar-Ge projesi için iki uygulamayı birlikte Ar-Ge indiriminde kullanmaları mümkün değildir. 5520 Sayılı Kanun uygulamasını tercih edip 263’de aktifleştirilen Ar-Ge harcamalarının % 100’ünü kurum kazancından indiren mükellef, Kamu Kurum ve Kuruluşlarından (örneğin TÜBİTAK’dan) gelen hibeyi bilanço pasif kalemi olan 549 özel fon hesabına kaydetmeyerek, 602 numaralı Diğer Gelirler Hesabının alacağına kaydetmesi gerekir. 5746 sayılı Kanunun ilgili Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 8/3 maddesinde; “Kanun kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlananlar, GVK’nın 89 uncu maddesinin (9) numaralı bendi ile KVK’nın 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmünden ayrıca yararlanamazlar” denilmektedir.

Mükellef, bünyelerinde yürüttükleri Ar-Ge Projesi kapsamında faydalanmak istedikleri “Ar-Ge İndirimi” konusunda, 5746 sayılı Kanun uygulamasını seçebilir. Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği’nin 24 üncü maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen “Bu hesapta yer alan tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge İndirimi tutarının tespitinde Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınmaz. Bu şekilde sağlanan karşılıksız fonlardan yapılan harcamalar yapıldığı yere göre doğrudan gider ya da amortismanına tabi iktisadi kıymet olarak muhasebeleştirilir” hükmüne göre hareket edilmesi zorunludur. Bu durumda Kamu Kurum ve Kuruluşlarından (örneğin TÜBİTAK’dan) gelen hibe, 549 numaralı özel fon hesabına kaydedilerek ticari kazanç matrahına dâhil edilmez, 549’daki bu fon hesabı 5 yıl süre ile sermaye artışı dışında örneğin kar dağıtımına konu olursa vergiye tabidir.

263’deki aktifleştirilen Ar-Ge harcamalarından TÜBİTAK’dan gelen hibe düşülerek, kalan tutar ilgili dönemde net yapılan “Ar-Ge İndirimi” olarak kabul edilir ve Kurumlar Vergisi ya da Geçici Vergi matrahından indirimine gidilir. Kuruluş yukarıda belirtilen işlemler dışında dönem içinde Geçici Vergi matrahından Ar-Ge indirimini düşmesi durumunda, her geçici vergi döneminde 751 yansıtma hesabı üzerinden 263 nolu Araştırma ve Geliştirme Giderleri Hesabına aktifleştirme kaydının yapılması söz konusudur.

GİB tarafından verilen 15/09/2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-KVK-10-1-572 sayılı Özelge’de “Ar-Ge Projesinin 4691 Sayılı Kanun Kapsamında” değerlendirilmesi başlığı altında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“İlgi (a)’da kayıtlı dilekçeniz ile ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün .. vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, TÜBİTAK KOBİ AR-GE Başlangıç Destek Programında ve ... numaralı yeni teknoloji üretimi amacını taşıyan ve TÜBİTAK tarafından kabul edilerek ... tarihinde sözleşmesi imzalanan projenizin 30.06.2009 tarihinde bitirildiği, ... Teknokent Bölgesinde ilgili projeniz nedeni ile toplam ... TL Ar-Ge harcamanızın olduğu, bu harcamalara binaen TÜBİTAK’tan geri ödemesiz olarak ... TL destek aldığınızı, 30.06.2009 tarihinde bitirilen proje sonunda gayri maddi bir hak elde edilemediği, söz konusu projeye ilişkin harcamalarınızı ayrı bir hesapta aktifleştirdiğinizi ve ilgili yıl gider hesaplarına dahil etmediğinizi belirterek ... Teknokent’teki Şubeniz bünyesinde yürüttüğünüz bu Ar-Ge faaliyetine yönelik 4691 sayılı Kanun ile 5746 sayılı Kanun uygulamaları çerçevesinde tereddütlerinizin oluştuğu bu nedenle;



TÜRMÖB

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

1-TÜBİTAK'tan alınan desteğin Kurumlar Vergisi matrahına dahil edilip edilmeyeceği ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun düzenlemesi nedeni ile fon hesabına alınıp alınmayacağı;

2-İşletme bünyesinde yürüttüğünüz ar-ge projesi ile ilgili olarak yapılan ve ayrı bir hesapta aktifleştirilen harcamalarınızın; söz konusu proje sonucunda gayri maddi bir hak elde edilememesi nedeni ile projenin bittiği yılın gider hesaplarına intikali ya da aktifleştirilmesi;

3-Anılan proje toplam maliyetinin TÜBİTAK tarafından desteklenmeyen kısmının, şirketinizin 2009 yılında Kurumlar Vergisi Beyannamesi ile beyan edeceği kazancından indirim konusu yapılarak yapılamayacağı konularında Başkanlığımızdan görüş talep edilmiştir.

İlgi (b)'de kayıtlı dilekçenizde ilgi (a)'da kayıtlı dilekçede sözü edilen ... nolu projenize ilişkin işlemlerin 4691 sayılı Kanun kapsamında yapıldığı belirtilerek, 5746 sayılı Kanun ile ilgili sorularınızın 4691 sayılı Kanun kapsamında cevaplandırılması talep edilmiştir.

Başkanlığımız kayıtlarının tetkikinden, aynı projenizle ilgili olarak Başkanlığımıza verilen ... tarihli dilekçe ile görüş talep edildiği ve ... tarih ve ... sayılı yazımızla da 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu ile sağlanan istisnalar ve 5746 sayılı Araştırma ve Geliştirme Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun'da yer alan destek ve teşvikler çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirildiği ve anılan projenize ilişkin olarak 4691 sayılı Kanun kapsamında sağlanan istisnalardan yararlanmanız halinde 5746 sayılı Kanun'da yer alan destek ve teşviklerden ayrıca yararlanamayacağınızın bildirildiği anlaşılmıştır.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa 5035 sayılı Kanunun 44 üncü maddesiyle eklenen 2 nci maddesinde teknokentte faaliyet gösteren Gelir ve Kurumlar Vergisi mükelleflerin münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31.12.2013 tarihine kadar Gelir ve Kurumlar Vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.2.4. İstisna kazanç tutarının tespiti" başlıklı bölümünde;

"4691 sayılı Kanunun geçici 2 nci maddesinde yer alan istisna, bir kazanç istisnası olup istisna kapsamındaki faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

İstisna kazancın ve bu bağlamda kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, Kanun uygulaması kapsamında bulunan ve bulunmayan hasılat, maliyet ve gider unsurlarının ayrı ayrı izlenmesi ve istisna kapsamında olan faaliyetlere ait hasılat, maliyet ve gider unsurlarının, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

Kanun uygulaması kapsamında istisna olan faaliyetlerin zararlı sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir.

Bölgede faaliyet gösteren mükelleflerin, 4691 sayılı Kanun kapsamı dışındaki ticari işlemlerinden elde edecekleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin istisna kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu kapsamda, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, yabancı para cinsinden aktifler dolayısıyla oluşan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, diğer kurumlardan geri ödeme koşuluyla sermaye desteği olarak sağlanan yardımlar, borç mahiyetinde olduğundan bu yardımların ticari kazançta dahil edilmesi söz konusu olmayacaktır.



TÜBİTAK

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

Diğer taraftan, teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösteren mükelleflere, istisnadan yararlanan Ar-Ge projelerine ilişkin olarak, TÜBİTAK ve benzeri kurumlar tarafından ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan destek tutarları ile diğer kurumların bu mahiyetteki her türlü bağış ve yardımları, kurum kazancına dahil edilecek ve istisnadan yararlandırılacaktır." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, TÜBİTAK'tan geri ödemesiz olarak alınan destek tutarının alındığı yılın kurum kazancına dahil edilmesi ve 4691 sayılı Kanunun geçici 2 inci maddesine istinaden de istisna edilmesi gerekmektedir.

Diğer yandan, yürütülen Ar-Ge projesi ile ilgili olarak yapılan ve aktifleştirilen harcamaların; söz konusu proje sonucunda gayri maddi bir hak elde edilememesi nedeniyle, projenin sona erdiği dönemde doğrudan gider yazılabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, istisna kazançlara ilişkin yapılan giderlerin veya oluşan zararların istisna dışı diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün değildir."

GİB tarafından verilen 13.11.2017 tarih ve 62030549-125[10-2017/86]-448901 sayılı Özelge'de ise işleme övgü bir husus şu şekilde değerlendirilmiştir.

"Şirketinizin, atıklardan petrol eşdeğeri sıvı yakıt ve organik gübre üretimine yönelik sürekli üretim sağlayacak ticari ölçekte bir tesisin sahip olması gereken teknik özelliklerinin tespiti ve üretim prosesinin oluşturulması ve hammadde-ürün parametrelerinin optimizasyonu hususunda yürüttüğünüz Ar-Ge projesi kapsamında sadece Ar-Ge faaliyetleri yapmak üzere kurulduğu,

- Bahse konu amaca dönük proje kapsamında bir pilot tesis kurmak suretiyle hem ticari tesisin teknik özelliklerinin nasıl olması gerektiği hem de üretimde kullanılacak hammadde kompozisyonunun elde edilecek ürünlerin parametrelerini nasıl ve ne ölçüde değiştirdiğinin tespitinin amaçlandığı ve bu proje için TÜBİTAK'tan 27.08.2015 tarihli destek karar yazısı alındığı,

- Söz konusu destek karar yazısında, pilot tesisin proje sonrası endüstriyel ölçekteki üretimde de kullanılabileceği belirtilerek kısmen desteklenmesine ilişkin karar verildiği; pilot tesisin ticari bir şekilde işletilmesinin mümkün olmadığı ve bu kapasitedeki bir tesisin gerektirdiği alet ve cihazların ölçek ve kapasitesi dikkate alındığında pilot tesiste kullanılacak alet ve cihazların teknik olarak ticari tesiste kullanılmasının mümkün bulunmadığı yönünde yapılan itiraz sonucunda, alet/teçhizat alımlarında pilot tesise ait oransal olarak desteklenen tüm alımların doğrudan destek kapsamına alındığı belirtilmiş olup,

- İnşa edilen pilot tesisin prototip sayılarak Ar-Ge harcamasına dahil olup olmayacağı,
- Ar-Ge faaliyetleri çerçevesinde gerçekleşen ancak Ar-Ge Yönetmeliğinin 7 nci maddesinde sayılmayan harcama ve giderlerin muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı,
- Ar-Ge Yönetmeliğinin 7 nci maddesinde sayılan, ancak Proje Önerisi Başvuru Dokümanında öngörülmemiş olan veya Proje Önerisi Başvuru Dokümanı çerçevesinde öngörülmüş olmasına rağmen TÜBİTAK Destek Karar Yazısı kapsamı dışında kalmış harcama ve giderlerin, muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı ve Ar-Ge indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı,
- 5746 sayılı Kanun kapsamındaki proje çerçevesinde Ar-Ge indirimine tabi olmayan bazı harcamaların, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı,
- TÜBİTAK'tan alınan hibe destek tutarlarının nasıl dikkate alınacağı ve bu hibelerle alınan amortisman tabi iktisadi kıymetlerdeki Ar-Ge indirimi uygulaması hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

5746 sayılı Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında; " hükmü yer almaktadır.



Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin;

- "Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının kapsamı" başlıklı 7 nci maddesinde Ar-Ge indirimine konu edilebilecek harcamalar sayılmış, maddenin birinci fıkrasında, "Ar-Ge ve yenilik faaliyeti ile tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda yer almaktadır:

a) İlk madde ve malzeme giderleri:

1) Her türlü doğrudan ilk madde, yardımcı madde, işletme malzemesi, ara mamul, yedek parça, prototip ve benzeri giderler ile 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre amortismanına tabi tutulması mümkün olmayan maddi kıymetlerin iktisabına ilişkin giderleri kapsar.

2) Hammadde ve diğer malzeme stoklarından Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde fiilen kullanılan kısma ilişkin maliyetler Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcaması kapsamındadır. Bu nedenle, henüz Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanılmamış olan hammadde ve diğer malzemelere ilişkin maliyet tutarlarının stok hesaplarında; kullanılan, satılan ya da elden çıkarılanların da stok hesaplarından mahsup edilmek suretiyle izlenmesi gerekir.

b) Amortismanlar:

1) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla iktisap edilen amortismanına tabi iktisadi kıymetler için ayrılan amortismanlardan oluşur.

2) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti dışında başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizata ilişkin amortismanlar, bunların Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinde kullanıldığı gün sayısına göre hesaplanır..."

- " Ar-Ge ve tasarım indirimi uygulama esasları " başlıklı 8 inci maddesinde, "...

(6) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamındaki harcamalar ayrıca, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir.

(7) Projelerin tamamlanmasına zorunlu nedenlerle imkân kalmaması veya projenin başarısızlıkla sonuçlanması nedeniyle iktisadi kıymet oluşmaması hâllerinde, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında yapılan ve önceki yıllarda aktifleştirilmiş olan tutarlar doğrudan gider yazılır.

...

- " Nakit desteklerin izlenmesi" başlıklı 33 üncü maddesinde;

“ (1) Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları hibe destekler, desteğin tabi olduğu mevzuat hükümlerine uygun olarak özel bir fonda izlenir.

(2) Bu fonda yer alan tutarlar, Gelir Vergisi Kanunu ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre vergiye tabi kazancın tespitinde gelir, Ar-Ge ve tasarım indirimi tutarının tespitinde Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcaması olarak dikkate alınmaz.



(3) Bu fonun elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi hâlinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyayı cezası ve gecikme faiziyle birlikte işletmeden tahsil edilir.

... açıklamalarına yer verilmiştir.

6 seri no.lu 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinin "Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinin kapsamı" başlıklı 3 üncü maddesinde, "...(6) 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir.

(7) Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar da Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır."

denilmektedir.

Ar-Ge indirimi uygulamasına ilişkin 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi, 6728 sayılı Kanunun 57 nci maddesi hükmüyle 9/8/2016 tarihi itibarıyla yürürlükten kaldırılmıştır. Yine 6728 sayılı Kanunun 60 ıncı maddesiyle, 5746 sayılı Kanuna 3/A maddesi eklenmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

.....

- 5746 sayılı Kanun kapsamındaki Ar-Ge projesi çerçevesinde yapılan harcamaların, Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin 7 nci maddesinde sayılan harcamalardan olup olmadığına bakılmaksızın, Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmesi gerekmekte olup bu harcamalardan sadece Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliği ile 6 seri no.lu 5746 Sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinde belirtilen Ar-Ge harcamaları Ar-Ge indirimine konu edilebilecektir. TÜBİTAK tarafından desteklenen Ar-Ge projeniz kapsamında yapılması zorunlu harcamalarınıza Destek Karar Yazısında açıkça yer verilmemiş olması bu projenizle ilgili olarak anılan Yönetmeliğin 7 nci maddesinde sayılan harcamalarınızın Ar-Ge indirimine konu edilmesine engel teşkil etmemektedir.

- TÜBİTAK Destek Karar Yazısı kapsamında bulunan Ar-Ge harcamalarının, hibeye konu edilip edilmediğine bakılmaksızın Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün olup, bu destek yazısına konu proje kapsamı dışında bulunan harcamaların ise, Ar-Ge indirimine tabi tutulması mümkün değildir.

- TÜBİTAK tarafından sağlanan ve özel bir fonda izlenmesi gereken destek tutarı kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmayacak, sağlanan bu destekle yapılan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indirimine konu edilmeyecektir. Pilot üretim tesisinin bünyesine girerek tamamlayıcı parçası olan makine ve teçhizat gibi iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınabileceğinden, bu harcamaların TÜBİTAK tarafından sağlanan desteklerle finanse edilen kısmı da Ar-Ge indirimine konu edilemeyecektir.



TÜRMÖB

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

Amortisman tabi iktisadi kıymetin maliyet bedeli değil ilgili yılda ayrılan amortisman tutarı Ar-Ge harcaması olarak dikkate alınacağından, söz konusu amortisman tabi iktisadi kıymetlerin finansmanının bir kısmının şirketinizce bir kısmının da TÜBİTAK tarafından sağlanan hibeyle karşılanması durumunda, şirketiniz tarafından karşılanan kısma isabet eden amortisman tutarı Ar-Ge indirimine konu edilebilecek, destek tutarına isabet eden kısım için Ar-Ge indiriminden yararlanılamayacaktır.”

GİB tarafından verilen 20.01.2020 tarih ve 15/09/2010 tarih ve 26468226-125[ÖZG-2-2018]-E.4280 sayılı Özelgesin’de Teknopark Kazanç İstisnası” değerlendirilmesi başlığı altında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun tetkikinden; ... Üniversitesi Teknokent bünyesinde ... Projenizin ürünü olan, internet sitesi aracılığı ile nihai tüketicilere gayrimenkul sektöründeki verileri sağlayan ve karar destek süreçlerini hızlandırmak amacıyla "... Raporu" hazırlayıp satışını yaptığınızı belirterek, söz konusu internet sitesinden elde edilen kazancın kurumlar vergisi ve katma değer vergisi istisnasından yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

A) KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinde;

... hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun geçici 2 nci maddesinde ise;

..... hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde hükmünden yararlanılabilmesi için;

-Bu Kanunda tanımlanan teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterilmesi,

-Kazancın münhasıran bu bölgedeki yazılım ve Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan olması,

-Bölge içi ve dışı faaliyetlerden elde edilen kazanç ayırımının yapılması gerekmektedir.

Diğer yandan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.2.2. Yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlarda kurumlar vergisi istisnasının kapsamı" başlıklı bölümünde;

".....

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılma, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir. Ayrıca, teknoloji geliştirme bölgelerinde tasarım faaliyetleri sonucu buldukları ürünleri kendileri seri üretime tabi tutarak pazarlayan mükellefler, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançlarının tasarıma isabet eden kısmını, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir



TÜRMÖB

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

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

İstisna uygulamasında, mükellefin tam veya dar mükellefiyet esasında kurumlar vergisine tabi olmasının bir önemi yoktur"

açıklamalarına yer verilmiştir.

Yine aynı Tebliğin "5.12.2.4. İstisna Kazanç Tutarının Tespiti" başlıklı bölümünde;

.....

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... Üniversitesi Teknokentte faaliyet gösteren şubenizde üretilen ... Projenizin ürünü olan "... Raporu"nun internet sitesi aracılığıyla nihai tüketicilere satışından elde ettiğiniz kazancınızın, Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazanç olarak değerlendirilemeyeceğinden, kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün değildir.

B) KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye' da yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

-Geçici 20 inci maddesinde ise 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerin katma değer vergisinden istisna olduğu, bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmayacağı hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "II-G/2 Teknoloji Geliştirme Bölgesinde ve İhtisas Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Verilen Teslim ve Hizmetler" başlıklı bölümünde;

... açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede, şirketiniz tarafından "... Üniversitesi Teknokent" bünyesinde üretilen ... Projenizin ürünü olan "... Raporu"nun internet ortamında nihai tüketicilere satışı, sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımları şeklinde bir teslim ve hizmetler olmadığından, KDV Kanununun geçici 20 nci maddesi kapsamında KDV' den istisna tutulması mümkün değildir."



GİB tarafından verilen 25/01/2019 tarih ve 84974990-130|KDV2/İ/GEÇ20/2016/06|35748 sayılı Özelge'de "Oyun Yazılım Hizmetlerinin KV ve KDV Karşısındaki Durumu aşağıdaki gibi değerlendirilmiştir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketinizin ... Teknokentte oyun yazılımı alanında faaliyet gösterdiği, ürettiğiniz oyun yazılımlarının gerek yurt içi gerekse yurt dışındaki kullanıcılar tarafından ... vs. gibi yurt dışı firmalar aracılığı ile indirilerek kullanıldığı, bu aracı firmaların söz konusu oyun programlarının kaç kullanıcı tarafından indirilip kullanıldığını firmanıza raporladığını bu raporlara istinaden fatura düzenlediğinizi, oyun programlarının indirilmesi esnasında yayınlanan reklamlardan gelir elde edildiği belirtilerek, elde edilen gelirlerin 4691 sayılı Kanun kapsamında Kurumlar vergisinden muaf olup olmadığı, yurt içi ve yurt dışındaki kullanıcılara verilen hizmet ve elde edilen reklam gelirlerinin KDV den istisna olup olmadığı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

A)KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununun "Tanımlar" başlıklı 3 üncü maddesinde;

...

hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun geçici 2 nci maddesinde; "Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde hükmünden yararlanılabilmesi için;

- Bu Kanunda tanımlanan teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterilmesi,
 - Kazancın, münhasıran bu bölgedeki yazılım, tasarım ve Ar-Ge faaliyetlerinden elde edilen kazançlardan olması,
 - Bölge içi ve dışı faaliyetlerden elde edilen kazanç ayırımının yapılması
- gerekmektedir.

Konu ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin

Örneğin; teknoloji geliştirme bölgesinde yazılım faaliyetinde bulunan şirketin, ürettiği yazılımların lisans satışından veya kiralanmasından elde edeceği kazançlar istisnadan yararlanacak, ancak söz konusu yazılımın disk, CD veya elektronik ortamda pazarlanmasından elde edilen kazançların (lisansa isabet eden kısmı hariç) istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Aynı şekilde, bir ilaç şirketince bölgede gerçekleştirilen Ar-Ge faaliyeti sonucu ortaya çıkan kanser ilacına ait gayrimaddi hakkın kiralanması veya devrinden elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanacak, ilacın bizzat üretilerek satılması halinde bu faaliyetten elde edilen kazancın gayrimaddi hakka isabet eden kısmı hariç istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;



TÜRMÖB

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

- Şirketinizin geliştirdiği oyun yazılımlarının yurt içi ve yurt dışındaki kullanıcılar tarafından ... ve benzeri yurt dışı firmalar aracılığıyla indirilerek kullanılması karşılığında elde edilen kazançlarınızın (oyun esnasında yayınlanan reklamlar dolayısıyla elde edilen hasılatın pay almak suretiyle elde edilenler dahil) 31.12.2023 tarihine kadar kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

- Yukarıda açıklanan şekilde yapılan faaliyetler, teknoloji geliştirme bölgesinde yürüttüğünüz Ar-Ge ve yazılım faaliyetlerine bağlı olarak ortaya çıkan bir ürünün seri üretime tabi tutularak pazarlanması olarak değerlendirilecek ve bu ürünlerden elde ettiğiniz kazançların sadece lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı için, transfer fiyatlandırması esaslarına göre gerekli ayırıştırma yapılmak suretiyle istisna hükümlerinden yararlanılabilecektir.

B)KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

3065 sayılı KDV Kanununun;

- 1/1 maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu,

- 4 üncü maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleştirilebileceği,

- 6/b maddesinde işlemlerin Türkiye'de yapılmasının hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

- 11/1-a maddesinde; ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetlerin KDV den istisna olduğu,

- 12/2 maddesinde bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için hizmetin yurt dışındaki bir müşteri için yapılmış olması ve hizmetten yurt dışında faydalanılması gerektiği,

- Geçici 20 nci maddesinde, 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde ve ihtisas teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, oyun, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetleri katma değer vergisinden müstesna olduğu,[7104 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi ile "internet," ibaresinden sonra gelmek üzere "oyun," ibaresi ve paragrafa "Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından bu Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmü uygulanmaz." cümlesi eklenmiştir. (Yürürlük 1/1/2019)]

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin;

(II-G/2.) bölümünde, " ...

....

(II-A/2.) bölümünde,

.....



TÜRMOB

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

Yurt dışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir. Bu durumda faydalanma kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gerekir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre Türkiye'de hazırlamış olduğunuz bilgisayar oyun programlarına ilişkin verilen hizmetin ve indirilmesi esnasında verilen reklam hizmetinin yurt dışındaki bir müşteri (kullanıcılar) için yapılması, bu hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde bu hizmet KDV Kanununun 11/1-a maddesine göre hizmet ihracatı kapsamında değerlendirilebilecektir.

Bilgisayar uygulamasının yurt içi ve yurt dışı kullanımına yönelik ayırım yapılamaması halinde, münhasıran yurt dışındaki müşteriler için yapılmayan söz konusu hizmet KDV ye tabi olacaktır. Öte yandan, ... Teknokente ürettiğiniz oyun programlarının elektronik ortamda indirilmesi 3065 sayılı KDV Kanununun geçici 20 nci maddesine göre 1/1/2019 tarihinden itibaren KDV den istisna olacaktır."

GİB tarafından verilen 24/01/2020 tarih ve 62030549-125|6-2016/189|91796 sayılı Özelge'de ise aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda, "... " yarışmasında geliştirdiğiniz proje ile...TL değerinde ödül kazandığınızı, bu ödül miktarını da ...'ye fatura düzenlemeniz karşılığında alacağınızı, düzenlenen faturada "Ödül Hizmet Bedeli" açıklamasına yer verildiği belirtilerek, yarışmadan kazanılan ve Ar-Ge çalışmalarında kullanılacak ödül tutarının vergilendirilmesi hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I) KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmış olup, Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinde de her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 38 inci maddesinde "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

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

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmü yer almaktadır.

4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa 6676 sayılı Kanunun 14 üncü maddesi ile düzenlenen geçici 2 nci maddesinde, yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım, tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.



TÜRMOB

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

Öte yandan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.12.2.4. İstisna kazanç tutarının tespiti" başlıklı bölümünde;

...

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Şirketiniz tarafından "... " yarışması için geliştirilen projenin teknoloji geliştirme bölgesinde yürütülen Ar-Ge ve yazılım faaliyetleri kapsamında olması şartıyla bu proje nedeniyle kazandığınız ödül tutarının 4691 sayılı Kanununun geçici 2 nci maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkündür.

II) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1/1 inci maddesinde ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre; ... tarafından düzenlenen yarışmada Şirketiniz tarafından geliştirilen proje nedeniyle kazanılan ödül, herhangi bir mal teslimi veya hizmetin ifasının karşılığını teşkil eden bir bedel olmaması halinde KDV'nin konusuna girmeyeceğinden düzenlenen faturada KDV hesaplanmayacaktır.”

Yazılım ürünlerinin doğrudan doğruya tüketiciye satılmayıp, yurt dışında yerleşik kurumlara (bu kurumlar tarafından yurt içi ve yurt dışında yerleşik müşterilere) pazarlanması işlemlerine dair vergileme işlemlere ise, GİB tarafından verilen 02/04/2014 Tarih Ve 39044742-KDV 12-712 Sayılı Özelgesinde değinilmiştir. Buna göre;

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, tasarım ve yazımı tarafınızca yapılan cep telefonu ve tablet bilgisayarlar da kullanılabilir, boyutunun küçüklüğü nedeniyle program yerine uygulama olarak adlandırılan yazılımı, yurt dışındaki ... firması ile yaptığınız anlaşma kapsamında internet üzerinden erişilen sanal mağazada (...) çeşitli ülkelerin vatandaşlarına satışının yapılması karşılığında ... firmasının satışı yapılan ülkelerin kendi para birimleri cinsinden yapılan satış bedelinin kendi komisyonunu keserek ve TL ye çevirerek şahsınıza ait banka hesabına yatıracağı belirtilerek söz konusu işlemin “**Hizmet İhracı**” kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin bildirilmesi istenmektedir.

...

Özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden, hazırlamış olduğunuz yazılım programlarının internet üzerinden yurt dışı merkezli ... firmasına gönderildiği ve **faturanın da doğrudan alıcı konumundaki kişilere düzenlenmeyip** yurtdışındaki firma adına düzenlendiği ve bu firma tarafından da gerek yurtdışındaki gerekse yurtiçindeki kişilere pazarlandığı (satıldığı) elde edilen gelirin ise ... firmasınınca pazarlamaya ait komisyon ücreti düşüldükten sonra tarafınıza gönderildiği anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla, söz konusu işlemde hizmet ... firmasına verildiğinden adı geçen firmanın yurtdışında faydalandığı bu hizmetin **hizmet ihracatı istisnası için aranan diğer şartların da sağlanması kaydıyla** KDV den istisna tutulması gerekmektedir.

Bu durumda, işlem bedeli olarak ... firmasının transfer ettiği (komisyon olarak nitelenen tutar düşüldükten sonraki) bedel esas alınacağından adı geçen firmaya ödendiği belirtilen komisyon bedeli için ayrıca sorumlu sıfatıyla vergi beyanında bulunulmayacaktır. “



TÜRMÖB

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

Bu bilgilerden sonuçla:

1-Nitelikli harcama esasına bağlı olmak üzere, 4691 sayılı Kanunun geçici 2'nci maddesine 7033 sayılı Kanunun 64 üncü maddesiyle eklenen ikinci fıkra çerçevesinde Bakanlar Kuruluna verilen yetki, 19/10/2017 tarihli ve 30215 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 11/9/2017 tarihli ve 2017/10821 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile kullanılmış olduğu ve kapsamındaki kazançların 19/10/2017 tarihinden sonra bölgede başlatılacak projelerden elde edilen kazançlar ile bu tarihten önce başlatılmış projelerden 30/6/2021 tarihinden sonra elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasında dikkate alınabilir olması nedeniyle, 01.11.2016 tarihinde başlanılmış "Karayolları Navigasyon Yazılımı Projesine" dair vergisel uygulamada "Nitelikli Harcama Esasına" göre değerlendirme yapılmayacaktır.

2-01.11.2016 yılında başlatılan ve 04.08.2018 tarihinde tamamlanarak Uluslararası Nakliyeciler Derneği'ne satışı gerçekleştirilen "Karayolları Navigasyon Yazılımı" nedeniyle elde edilen 100.000 TL kazanç, KVK ve KDVK kapsamında vergiden bağıştır.

3-Ancak, doğrudan doğruya yazılımın satış ve kiralanmasından kaynaklanmayıp, "şöforlük eğitimi amacıyla" uygulama/aplikasyon haline getirilerek, Android Market (internet satış kanalları) üzerinden tüketici kullanımları ve uygulama satışları karşılığı elde edilen 10.000 USD satış payı geliri KVK açısından vergi bağıştıklığı kapsamında değerlendirilmeyecektir. Yurt dışında (İrlanda'da) yerleşik kişiye yapılan yazılım teslimi, KDVK açısından ihracat teslimi kapsamında yer aldığından, bu işlem üzerinden herhangi bir KDV hesaplanmayacaktır. Oyun ve mobil uygulamalara ilişkin teslimler aynı zamanda, KDVK'nın Geçici 20'nci maddesine 7104 sayılı Kanun ile eklenen ibare gereği, 1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yer almaktadırlar.

4- Teknokentte üretilen "Karayolları Navigasyon Yazılımı" nedeniyle, Yazılım Şirketleri Derneğince düzenlenen yarışmada kazanılan 40.000 TL değerindeki ödül, ilgili kurum adına fatura düzenlenilmek suretiyle, dönem kurum kazancı içerisine alınacaktır. Söz konusu bedelsiz teslim, KDVK'nın Geçici 20/1'nci madde düzenlemesi kapsamında yer almamakta olduğundan, genel oranda $(40.000 \times \%18) = 7.200$ TL KDV hesaplanarak, beyan edilecektir. Ödül mahiyetinde elde edilen 40.000 TL kazanç, aynı zamanda Teknokent vergi istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

5- GVK'nın geçici 84. maddesi ile, AB projesi kapsamında verilen hibeler, fon hesabında izlenilecek, harcamalar bu fondan karşılamak ve fon hesabında yer alan tutarlar gelir/kazanç, harcamalar ise maliyet/gider olarak dikkate alınmayacaktır.

Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen tutar kalması halinde, bu tutar gelir olarak değerlendirilecek ve kurumlar vergisi matrahına intikal ettirileceğinden, 900.000 TL kesin maliyet ile tamamlanan proje kapsamında (%60) fon desteği karşılığı alınan 600.000 TL'nin $(600.000 - 900.000 \times \%60) = 60.000$ TL kısmı, proje dışı kazanç olarak Kurumlar Vergisi matrahına eklenilecektir.

Alınan hibe desteği, herhangi bir mal teslimi ya da hizmet ifası karşılığında olmadığından bu işlem KDV'nin konusuna girmemektedir.

6- TÜBİTAK tarafından sağlanan ve özel bir fonda izlenmesi gereken destek tutarı kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmayacak, sağlanan bu destekle yapılan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indirimine konu edilmeyecektir. TÜBİTAK'tan ilgili mevzuat çerçevesinde hibe şeklinde sağlanan 150.000 TL destek (fon) tutarı ise kurum kazancına dâhil edilecek olması halinde bu tutar için vergi istisnasından yararlanılacaktır.

7- Karayolları Navigasyon Yazılımı Projesine" yönelik olarak Uluslararası Nakliyeciler Derneği'ne yapılan teslimin KDVK'nın Geçici 20/1'nci madde düzenlemesi kapsamında olması nedeniyle, bu proje nedeniyle yüklenilen KDV'nin teslim dönemi (Ağustos/2018 vergilendirme dönemi) itibarıyla KDVK'nın 30/a maddesi gereği vergi indirimlerinden çıkarılarak, gider veya maliyet olarak dikkate alınmalıdır. KDVK'nın Geçici 20'nci maddesine 7104 sayılı Kanun ile eklenen cümle gereği, 1/1/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilecektir.

Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar: Soruda yer verilen işlemlerin;

1-Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisna düzenlemesi çerçevesinde yanıtlamasına rağmen 8 Seri numaralı KVK Genel Tebliği ile eklenen "Sınai Mülkiyet Hakları İstisnası" bağlamında tartışılması,

2- Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 19.10.2017 tarihinden önce başlanılan projelere ilişkin olarak 30.06.2021 tarihinden itibaren elde edilecek kazançlara uygulanacak "Nitelikli Harcama" düzenlemeleri üzerinden ayrıntılı olarak işlenilerek/karşılaştırılması,



TÜRMOB

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

3-Yazılım ürünlerinin yurt dışında yerleşik kurumlara (ve sonrasında bunlar tarafından Türkiye'deki yerleşiklere) satışının KDVK düzenlemeleri çerçevesinde hizmet ihracı olarak değerlendirilmemesi,

İçeriğinde verilecek yanıtlara ve yapılacak yorumlara da kısmi puan verilecektir.