



TÜRMOB

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

2021/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon

04.12.2021 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 toplam 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 özelgeler dahil olmak üzere) bu düzenlemelere ilişkin mevzuatın esas alınması gerekmektedir.

Yanıtların, ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte ve yeterli açıklama içerecek biçimde verilmesi gerekmektedir. Gerekçesi ortaya konulmaksızın ya da ilgili düzenlemeye atıf yapılmaksızın yalnızca, “istisnadır, muaftır, beyan edilmez, beyan edilir, vergiye/tevkifata tabidir, vergiye/tevkifata tabi değildir” şeklinde yapılan açıklamalara puan verilmeyecektir. **Yanıt içerisine, sorulan soru bir bütün olarak alınmamalı, ilgili kanun maddesi (adaylara dağıtılan kitapçık içerisinden tamamen alıntılanarak) doğrudan yazılmamalıdır.** Yapılacak değerlendirmede, ulaşılmaması beklenen (doğru) yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve/veya farklı sonuca ulaşılmaması halinde de, katılımcı tarafından vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile uygulamalarına dair yapılacak yorum ve atıflara, konunun vergisel ele alınış biçimine ve ekonomik delil sistemine dayalı yapılacak değerlendirmelere ve hesaplamalara da, iç tutarlılığına göre puan verilecektir.

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

Soru bazında puan dağılımı aşağıdaki gibi belirlenmiş bulunmaktadır.

Soru No	Alt Puan	Puanı	Soru No	Alt Puan	Puanı
1	1/a: 10 – 1/b: 5 Puan	15	5	a,b,c,d: 5'er Puan	20
2	a,b,c,d: 5'er Puan	20	6		10
3		10	7		5
4		20			



SORULAR/VERİLER

I-MÜKELLEFE DAİR BİLGİLER:

Mükellef Ünvanı: Cesur Yeni Dünya Ticaret A.Ş.

Vergi Dairesi/Vergi Kimlik No Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı: 333 333 3333

Hesap Dönemi: 2019 Hesap Dönemi.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özeti :

Ticari Bilanço Karı		6.100.000,00
KKEG		100.000,00
İstisna ve İndirimler		5.350.000,00
KVK 5/1-h	1.350.000,00	
KVK 5/1-j	4.000.000,00	
2018 Hesap Dönemi Zararı		900.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı		0,00

2019 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde gösterildiği gibi toplamı 320.000,00TL olmak üzere, hesap dönemi içerisinde ödenen 200.000,00TL (Geçici Vergi) ile yurt dışında ödenen 120.000,00 TL verginin iadesi talep edilmiştir.

Sermaye Yapısı/İlişkili Kişilere Dair Bilgiler:

Ünvanı	Sermaye Payı (%)	İlgili Dönem Kurumlar Vergi Matrahı
Clockwork Orange Trading Co.	30	A.B.D.'de Yerleşik Tüzel Kişi
Iron Heel GmbH	20	Almanya'da Yerleşik Tüzel Kişi
Time Machine Holdings PLC.	30	İngiltere'de Yerleşik Tüzel Kişi
Yerdeniz Holding A.Ş.	20	500.000 TL Zarar

Damga Vergisi Beyanname Bilgileri: Damga Vergisi Defteri tasdikli olarak mevcuttur. Ocak – Aralık / 2019 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.

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

Handwritten signatures and initials at the bottom of the page.



TÜRMOB

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

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 Dağıtımı: Mükellef kurum tarafından 2019 hesap dönemi içerisinde (avans kar payı ödemesi dahil) herhangi bir kar payı ödemesi yapılmamıştır.

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

Özsermaye Tutarlarına Dair Bilgiler:

Tespit Tarihi	Özsermaye Tutarı (TL)
01.01.2017	3.000.000,00
01.01.2018	3.500.000,00
01.01.2019	500.000,00
04.10.2019	1.000.000,00
31.12.2019	6.000.000,00

III-SORULAR VE BAĞLANTILI TESPİTLER:

Mükellef kurumun 2019 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 nollar, muhasebe fişlerinde veya fatura ve benzeri belgeler üzerinde yer alan açıklamalardan alıntılanmıştır. Söz konusu işlemleri, vergi kanunları ve vergi uygulamaları bağlamında değerlendiriniz.

İŞLEM 1:

a-Mükellef kurumun 2017 hesap dönemi beyan işlemleri üzerinden yürütülen vergi incelemesine dair bilgiler ve inceleme sonuçları aşağıdaki gibidir.

i-İncelemeve Başlama Tarihi : 05.05.2018

ii-İncelemenin Tamamlanma Tarihi : 30.08.2018

iii-İncelemenin Sonucu Saptanan Konu : Toplam 1.000.000,00 TL tutarındaki muhtelif gelir ve kazancın, 2017 hesap dönemi Kurumlar Vergisi beyanına dahil edilmeleri gerekirken 2018 hesap dönemi kayıt ve beyanına dahil edilmiş oldukları saptanmıştır.

iv-İnceleme Sonucu Yapılan İşlemler : Saptanan husus nedeniyle mükellef kurum adına 2017 hesap dönemi için 200.000,00 TL Kurumlar Vergisi tarh ve tahakkuk ettirilmiştir. Mükellef kurum tarafından, inceleme raporu üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen Kurumlar Vergisi, 7143 sayılı Kanunun 4'üncü maddesi düzenlemesinden yararlanılarak ödenmiştir.

Mükellef kurum tarafından 7143 sayılı Kanun düzenlemeleri kapsamında 2017 hesap dönemi, 7326 sayılı Kanun düzenlemeleri kapsamında 2018 ve 2019 hesap dönemleri için Kurumlar Vergisi matrah artırımında bulunulmamıştır.

Söz konusu Vergi İnceleme Raporu'nun Sonuç Bölümünde, "2018 hesap dönemi Kurumlar Vergisi beyanının, 2017 hesap dönemi tarhiyatının kesinleşmesine göre düzeltilmesi" vurgusu yapılmış olduğundan, 2017 hesap dönemi vergi matrahına dahil olunan 1.000.000,00 TL kazanç, mükellef kurum tarafından 31.12.2018 tarihinde (ilgili hesaplarda) yapılan düzeltilme kaydı sonucu, 2018 hesap dönemi kurum kazancı içerisinde çıkarılmış, bu düzeltme sonucu 2018 hesap dönemi 900.000,00 TL zararla kapanmıştır. Söz konusu tutar, 2019 hesap dönemi Kurumlar Vergisi beyannamesine, "2018 yılı zararı" olarak intikal ettirilmiştir.



TÜRMÖB

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

b- 6736 sayılı Kanununun 6/1'nci maddesi uyarınca, "İşletme Kayıtlarının Düzeltilmesi İşlemi" kaynaklı olarak 2016 hesap döneminde kayıtlara alınan (stoklarda bulunan ancak kayıtlarda yer almayan) emtia için ayrılan karşılık için ve yine 2016 hesap döneminde elde edilen emisyon primi ile ilgili olarak aşağıdaki kaydın yapılmış olduğu görülmüştür.

12/10/2019

525 Kayda Alınan Emtia Özel Karşılık Hesabı	100.000,00	
520 Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabı	200.000,00	
331 Ortaklara Borçlar Hesabı		300.000,00

İSLEM 2:

Mükellef kurum tarafından yurt dışında yerleşik kişi ve kurumlardan alınan mal teslim ve hizmet ifaları, yurt dışında yerleşik kurumlara verilen hizmetler ve yapılan teslimlere dair bilgiler ile karşılıklı olarak yapılan ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Ödemeler üzerinden KVK, GVK, KDVK düzenlemeleri uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmamıştır.

İşlemlerin tamamı, 2019 hesap dönemi defter kayıtlarına, doğru kayıt yeri kullanılmak suretiyle intikal ettirilmiştir. Kayıtların tetkikinde, işlemlerle ilgili olarak gelecek dönemlere devreden bir gelir/gider/vergi unsuruna rastlanılmamıştır.

a- Almanya'da yerleşik Iron Heel GMBH'den tüm yıl boyunca ve tamamı "Online" olmak üzere, "İnsan Kaynakları Destek Hizmetleri ve Personel Geliştirme ve Eğitim Hizmeti" satın alınmıştır. İfa edilen hizmet sonucu olarak her ayın sonunda, Iron Heel GMBH tarafından her biri 5.000 Avro (Avrupa Para Birimi) bedel ile (12 ayı) fatura düzenlenilmiş ve fatura muhteviyatı tutarlar gider hesaplarına alınmıştır.

Mükellef kurum tarafından ise Iron Heel GMBH'ye, 3 (Cesur Yeni Dünya A.Ş.) personeli tarafından yazılım ve teknik danışmanlık ve eğitim hizmeti, Almanya'da verilmiştir. Hizmet bedeli olan 50.000 Avro, 31.12.2019 tarihinde (300.000 TL+54.000 KDV=) 354.000,00 TL olarak Iron Heel GMBH'ye faturalandırılmıştır. Mükellef kurumun 3 personeli, 2019 hesap döneminde muhtelif tarihlerde/dönemlerde bu iş için olmak üzere toplam 200 gün (fiilen) Almanya'da çalışmış bulunmaktadır.

b- Mükellef kurum tarafından İngiltere'de yerleşik Time Machine Holdings PLC'den;
i- 01.03.2019 tarihinde ve 100.000 Avro bedel ile "X Bilgisayar Yazılımının Türkiye Pazarında Satış Hakkı" 5 yıl süresince satın alınmıştır. Bu yazılıma dair 2019 hesap dönemi içerisinde Türkiye'de herhangi bir satış işlemi gerçekleştirilmemiştir.
ii- 01.01.2019 tarihinde ve 10.000 Avro karşılığında, şirketin satış departmanında kullanılmak üzere Stok Takip Yazılımı/Programı satın alınmıştır.
iii-"Z Güvenlik Yazılımı Kullanım Hakları" 01.05.2019 tarihinde ve 100.000 Avro bedel ile, dağıtım, çoğaltma ve üzerinde değişiklik/güncelleme yapma haklarını da içerecek biçimde, süresiz olarak satın alınmış bulunmaktadır.

c- Clockwork Orange Trading Company'den 2019 hesap döneminde gerçekleştirilen ithalat işlemlerine bağlı olarak 100.000 Avro (600.000,00 TL);



TÜRMOB

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

i-Taraflarca belirlenen yurt içi satış hacminin aşılması nedeniyle 400.000,00 TL,
ii-İthal edilen emtia'nın bir kısmının bozuk, hasarlı, defolu olması karşılığı 200.000,00 TL,
olmak üzere, ithalatçı (Clockwork Orange Trading Company) adına "Credit Note" belgesi
düzenlenerek 31.11.2019 tarihinde tahakkuk ettirilmiştir.

Söz konusu tutar, 20.12.2019 tarihinde gerçekleştirilen 400.000 Avro tutarındaki ithalat
işlemine ilişkin ödemeden mahsup edilmiştir. İşleme dair yevmiye defterine yapılan kayıt, KDV
ve KKDF işlemleri hariç olmak üzere aşağıdadır.

20.12.2019	
153-Ticari Mallar Hesabı	1.850.000,00
320-Satıcılar Hesabı	600.000,00
159-Verilen Sipariş Avansları Hesabı	500.000,00
159.01. İthal Edilen Mallar	450.000,00
159.02.Gümrük, Nakliye ve Diğ. Gid.	50.000,00
320-Satıcılar Hesabı	1.950.000,00

200.000,00 TL bedeli içerecek biçimde "Credit Note" uygulamasına konu edilen bozuk,
hasarlı, defolu emtia ithalatçıya iade edilmemiş, 31.12.2019 tarihinde "hurda emtia" açıklamasıyla
ve KDV'den istisna tutularak 10.000TL bedel ile satılmıştır.

Mükellef kurum tarafından ithal edilen emtia bedeli olarak beyan edilen 300.000 Avro
üzerinden hesaplanan (1.800.000 x %06=) 108.000 TL KKDF, 20.12.2019 tarihinde genel gider
hesapları ile ilişkilendirilmek suretiyle dönem kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

d- Amerika Birleşik Devletlerinde yerleşik Airheel Logistics Ltd. adlı işletmeden
10.04.2019 tarihinde 250.000 USD (Amerikan Doları) bedel ile 6 aylık olarak kiralanan helikopter,
Yunanistan'da yerleşik AT Airways Gr. Adlı işletmeye 10.04.2019 tarihinde 6 aylık olarak
300.000 USD bedel ile kiralanmıştır. Söz konusu kira ödemeleri ise 10.04.2019 tarihinde, işleme
taraf olan şirketlerle karşılıklı ve peşin olarak yapılmıştır.

İŞLEM 3:

Mükellef kurum tarafından Yerdeniz Holding A.Ş.'den 01.01.2017 tarihinde 3 yıl (+)
vadeli olarak 2.000.000,00 TL fon kullanılmış ve ilgili tutar 331-Ortaklara Borçlar hesabında
izlenilmiştir.

Kredi niteliğinde kabul edilen söz konusu fon için uygulanacak yıllık faiz oranı %10 olarak
belirlenmiş, faiz tutarı yıllık olarak tahakkuk ettirilmiştir. Mükellef kurum tarafından 31.12.2019
tarihinde Yerdeniz Holding A.Ş. tarafından düzenlenen finansman temini faturası karşılığı olarak,
KDV dahil (275.000 +49.500KDV=) 324.500,00 TL ödeme yapılmış ve ilgili tutar 780-Finansman
Giderleri Hesabında kayıt altına alınmıştır.

Mükellef kurum tarafından işlemle ilgili olarak yapılan açıklama aşağıdaki gibidir:

"Yerdeniz Holding A.Ş. tarafından yurt dışında yerleşik ilişkili kişilerden, yalnızca ilişkili
kişilere aktarılmak üzere temin edilen fonlar, nakit havuzu oluşturularak grup şirketlerine
dağıtmakta ve işletme faaliyetlerinde kullanılmaktadır. Bu bağlamda, Almanya'da yerleşik Iron
Heel GMBH'den bize tahsis edilmesi koşuluyla temin edilen 2.000.000,00 TL tutarındaki fon, adı
geçen şirket tarafından (tamamen ve köprü kredi mantığıyla) 01.01.2017 tarihinde şirketimize
aktarılmış ve aynı tarihte, %15 faiz ve 2.000.000,00 TL (anapara) tutarındaki Güvenbank
kredisinin kapatılmasında kullanılmıştır.



TÜRMOB

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

31.12.2019 tarihi itibariyle tahakkuk ettirilen faiz, kur farkı ve ödenen vergiler, herhangi bir kar marjı eklenilmeksizin Yerdeniz Holding A.Ş. tarafından tarafımıza fatura edilmiştir. 2019 yılı için ödenen 324.500,00 TL'nin bileşimi şöyledir:

-Faiz	:200.000,00 TL
-Kur Farkı	: 50.000,00 TL
-KV Tevkifatı-KKDF	: 25.000,00 TL
-KDV	: 49.500,00 TL.

Grup yönetimi tarafından 04.10.2019 tarihinde söz konusu tutarın sermayeye eklenmesi kararı alınmışsa da, sermaye artırımına yönelik işlemler 2019 yılı sonuna dek tamamlanamamıştır. Söz konusu tutar aynı tarihte, "331-Ortaklara Borçlar" hesabından çıkarılarak "529-Diğer Sermaye Yedekleri" hesabında kayıt altına alınmıştır."

İŞLEM 4:

Cesur Yeni Dünya A.Ş. tarafından Yerdeniz Holding A.Ş.'ye taahhüt edilen "Isıtma-Soğutma Sistemi Yenileme. Etüd ve Personel Temini" işine dair bilgiler/işlemler aşağıdaki gibidir.

a- Sözleşme, 12.04.2018 tarihinde, 6 ay süreli ve KDV dahil 218.000 USD bedeli içerecek biçimde düzenlenilmiştir. Sözleşmeye aykırı davranılması halinde 300.000 USD cezai yaptırım uygulanacağı ayrı maddede hüküm altına alınmıştır.

b-İşe fiilen 30.05.2019 tarihinde başlanılmış olup, taraflar arasında 30.12.2019 tarihli "İş Bitim Tutanağı" düzenlenilmiş bulunmaktadır.

c-Ödemeler Holding tarafından "USD" üzerinden yapılmış, ödemelerin yapıldığı banka hesabında 31.12.2019 tarihi (bilanço günü) itibariyle kur değerlemesinden kaynaklı 22.000,00 TL kambiyo karı tahakkuk etmiştir.

d-Ödeme kaynaklı fonların ilişkili kişilere kullandırılmasından dolayı 10.000,00 TL faiz ve zamanında yapılmayan ödemeler nedeniyle Holding adına 40.000,00 TL vade farkı (olmak üzere toplam 50.000,00 TL) tahakkuk ettirilerek faturalandırılmıştır.

e- Cesur Yeni Dünya A.Ş. tarafından işin inşaatla ilişkin kısmı ABC Ltd. Şti.'ye, etüd, malzeme ve personel temini kısmı ise ABC Ltd. Şti.'nin %50 paylı ortağı Kaya Teknik A.Ş'ye 22.11.2019 tarihinde imzalanan sözleşmeler ile devredilmiştir. Adı geçen işletmelere yapılan ödemeler ve (varsa) yapılan vergi kesintilerine dair bilgiler, taraflarca düzenlenen tutanaklardan çıkarıldığı biçimde aşağıdaki gibidir.

Tarafı	Ödeme Tarihi	Ödeme Tutarı	Çalışılan Süre (TOPLAM)	İş/Teslim Niteliği	KVK-KDVK Vergi Kesintisi
ABC	22.12.2019	200.000,00	20 Gün	İnşaat İşi	Yapılmıştır.
KAYA	22.12.2019	200.000,00	1 Gün	Malzeme Teslimi ve Montajı	Yapılmamıştır.
ABC	29.12.2019	200.000,00	10 Saat	Malzeme ve Personel Temin Hizmeti	Yapılmamıştır.
KAYA	29.12.2019	100.000,00	1 Saat	Personel Sağlama Hizmeti	Yapılmamıştır.
ABC	10.01.2020	100.000,00	20 Gün	İnşaat İşi	Yapılmıştır.
KAYA	10.01.2020	250.000,00	1 gün	Sistem Kontrolü ve Eğitimi	Yapılmamıştır.
ABC	10.01.2020	50.000,00		Başarı ve Performans Primi ödemesi	Yapılmamıştır.
KAYA	10.01.2020	20.000,00		Kur Farkı	Yapılmamıştır



TÜRMOB

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

İŞLEM 5:

Cesur Yeni Dünya A.Ş.'nin Türkiye'de yerleşik Güvenbank A.Ş. ile gerçekleştirmiş olduğu bir kısım işlemlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

a- Çalışanlara ait ücretlerin Güvenbank A.Ş. aracılığı ile ödenmesi ile ilgili olarak 01.01.2018 tarihli sözleşme düzenlenmiştir. Sözleşmede belirlenen koşulların gerçekleşmesi karşılığında, Güvenbank A.Ş. tarafından (promosyon ödemesi açıklamasıyla) mükellef kuruma 31.12.2019 tarihinde (yıllık) 200.000,00 TL nakit ödeme yapılmış ve 5 adet fotokopi makinesi bedelsiz olarak teslim edilmiştir. 200.000,00 TL'nin tamamı, 31.12.2019 tarihinde ve çalışanların ücretlerine uygun oranlarda olmak üzere (çalışanların) maaş hesaplarına aktarılmıştır.

b- Güvenbank A.Ş. tarafından, şirketin şube, acenta ve distribütörlerinden gün içerisinde yapacağı fiziki/nakit tahsilatların banka araç ve çalışanlarınca yapılması ancak tahsil edilen tutarların bir gün sonra şirket hesabına aktarılması karşılığı olarak, 31.12.2019 tarihinde (iş birliği/iş geliştirme faiz ödemesi) açıklamasıyla şirkete 100.000,00 TL ödeme yapılmıştır.

c- İthal edilen emtianın döviz kur riskinden korunmak amaçlı tüm hedging (Vadeli işlemler ve Opsiyon) işlemlerinin banka üzerinden yapılması karşılığında, opsiyon prim/ücret iadesi açıklamasıyla Güvenbank A.Ş. tarafından mükellef kurum hesabına 100.000,00 TL aktarılmıştır.

d- Mükellef kurum ile bayilik sözleşmesi bulunan (ilişkisiz gerçek kişi) Ayşe AK'ın Güvenbank A.Ş.'den 2017 yılında aldığı 100.000,00 TL kredi için kefil olunmuş; Güvenbank A.Ş. tarafından yasal takibe alınan (kredi ana para ve faizi olarak) 150.000,00 TL, 31.08.2019 tarihinde şirket tarafından Bankaya ödenmiştir. 2019 yılı içerisinde Ayşe AK'tan tahsil olunamayan bu tutar, değersiz alacak olarak addolunarak dönem kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

Tüm işlemler Güvenbank A.Ş. tarafından düzenlenen banka dekontu ile belgelendirilmiştir.

- (a) seçeneğindeki işlemlerden kaynaklı herhangi bir gelir kaydı yapılmamış olduğu,
- (b) seçeneğindeki işlemde elde edilen tutar için gelir kaydı yapılmış olduğu,
- (c) seçeneğindeki işlemde elde edilen tutarın ise ithal edilen emtia maliyetinin tespitinde dikkate alındığı saptanmıştır.

İŞLEM 6:

Cesur Yeni Dünya A.Ş. tarafından 2018 yılında, Almanya'da yerleşik (ilişkisiz) Health GMBH adlı şirketin tesislerinin modernizasyon ve altyapı yenileme (projelendirme, mimarlık ve mühendislik, etüd, fizibilite v.b. dahil) işine (İS) başlanılmış olup, iş 30.11.2019 tarihinde tamamlanmıştır.

a- Taahhüt edilen iş'ten elde edilen 200.000 Avro karşılığı 1.200.000,00 TL kazanç, işin tamamlandığı tarihte Türkiye'deki yasal delterlerdeki genel netice hesaplarına intikal ettirilmiştir. İş süresince Health GMBH tarafından, mükellef kuruma yapılan ödemeler üzerinden 20.000 Avro karşılığı 120.000,00 TL vergi kesintisi yapılmıştır. İlgili ülke vergi mevzuatı ve ÇVÖA ticari kazanç düzenlemeleri uyarınca, yurt dışında daimi temsilcileri aracılığıyla yürütülen bahis konusu işin bitiminde, mükellef kurum tarafından Almanya'da (bu işle ilgili olarak) ayrıca bir kazanç ve/veya vergi beyanında bulunulmamıştır.

b- Mükellef kurum, bu iş dolayısıyla tahsil ettiği tutarın 100.000 Avro kısmını, 01.01.2019 tarihinde Türkiye'deki banka hesaplarına transfer etmiştir. 01.01.2019 tarihinden işin tamamlandığı 30.11.2019 tarihine kadar söz konusu banka mevduatı dolayısıyla 110.000,00 TL faiz geliri tahakkuk ettirilmiştir. 30.10.2019 tarihi itibarıyla hesaba bulunan yabancı para için kur artışı kaynaklı 50.000,00 TL kambiyo kazancı oluşmuştur.



TÜRMOB

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

c- Bakiye 100.000 Avro ise işin bitim tarihi olan 30.11.2019 tarihinde Türkiye'deki banka hesaplarına transfer edilmiş ve toplam 200.000 Avro ana para olmak üzere 30.11.2020 vadeli döviz mevduat hesabı açılmıştır. Bu hesap için 31.12.2019 tarihi itibarıyla 10.000,00 TL faiz tahakkuk ettirilmiş, kur değişimi nedeniyle 20.000,00 TL kambiyo zararı oluşmuştur.

İŞLEM 7:

a-Mükellef kurum, 13.03.2017 tarihinde 3.000.000,00 TL maliyet bedeli ile aktifine aldığı ve üzerinden 1.000.000,00 TL amortisman ayrılmış iş makinesini, sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 15.10.2019 tarihinde 5.000.000,00 TL bedel üzerinden Coşkun Finansal Kiralama AŞ'ye devretmiştir.

b- Coşkun Finansal Kiralama A.Ş. tarafından bu taşınır, 16.10.2019 tarihinde Cesur Yeni Dünya A.Ş.'ye 5 yıllığına ve 6.000.000,00 TL ana para ve 500.000,00 TL faiz olmak üzere toplam 6.500.000,00 TL ödeme karşılığında kiralanmıştır.

c-Cesur Yeni Dünya A.Ş. tarafından, Coşkun Finansal Kiralama A.Ş.'ye yapılan satış işleminde KDVK'nın 17-4/y düzenlemesi gerekçe gösterilerek herhangi bir KDV hesaplanarak beyan edilmemiştir.

d-İşleme dair ayrıca aşağıdaki yevmiye kaydının da yapılmış olduğu saptanmıştır.

31.12.2019	
689-Diğer Olağandışı Giderler	540.000,00
391-Hesaplanan KDV	540.000,00
(3.000.000,00 x%18 KDV) düzeltme işlemi	

e-Mükellef kurum, satıştan doğan kazanç olarak belirlediği tutarı, 15.10.2019 tarihinde özel fon hesabına almıştır. Yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

16.10.2019	
590-Dönem Net Karı	4.000.000,00
540-Özel Fon	4.000.000,00
[(6.000.000 - (3.000.000-1.000.000))]	

f- İş makinesi, Cesur Yeni Dünya A.Ş.'nin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle Coşkun Finansal Kiralama AŞ tarafından 11.02.2020 tarihinde (3'üncü kişiye) 7.000.000,00 TL bedelle satmıştır.

(Handwritten signatures and initials)



TÜRMÖB

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

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 gerçeği ışığında puanlama yapılırken aşağıdaki ilkeler uygulanmıştır.

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, **“VERGİDEN İSTİSNADIR, MUAFTIR, BEYAN EDİLMEZ, BEYAN EDİLİR, VERGİYE/TEVKİFATA TABİDİR, VERGİYE/TEVKİFATA TABİ DEĞİLDİR, ELEŞTİRİ BULUNMAMAKTADIR”** şeklinde yapılan açıklamalara puan verilmeyecektir.

Yanıt içerisine, sorulan sorunun bir bütün olarak ve kısmen alınması, ilgili kanun maddesi/maddeleri (adaylara dağıtılan vergi kanunları kitapçığı içerisinde 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 **toplu olarak (olumlu ya da olumsuz) değerlendirilmesi hallerinde ya da kesin olarak vergisel sonuç ifade etmesi gereken yanıt içeriğinde, “GEREK YOKTUR, GEREK BULUNMAMAKTADIR, GEREKLİ DEĞİLDİR” benzeri vergi hukuku bağlamında gerekli olmak gibi yasal zemini bulunmayan açıklamalara puan verilmeyecektir.**

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 yanıtta puan verilmeyecektir.

Yapılacak değerlendirmede, ulaşılmaması 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 alınış 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.

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.

Adaylardan, yanıt içerisinde, ulaşılan vergisel sonuçlara dayanak matematiksel hesaplamaların açık biçimde, her bir işlem veya tespiti 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.

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 yanıtta dair puanlama yapılacaktır. Ancak aynı işleme dair olmak kaydıyla, birbiriyle çelişik/karşıt iki yanıtın da seçenek olarak sunulması durumunda,



TÜRMOB

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

soruya doğru yanıt verilmediği kabul edilecektir.

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.

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

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

YANIT 1/a

7143 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesinin birinci ile yedinci fıkraları, matrah ve vergi artırımına ilişkin hükümler saklı kalmak şartıyla, Kanunun yayımı tarihinden önce başlayan ancak tamamlanamamış bulunan vergi incelemeleri, takdir, tarh ve tahakkuk işlemlerine devam edileceğini öngördüğünden; bu madde hükmünden yararlanmak için başvuru süresi, söz konusu işlemlerin tamamlanmasına bağlı olarak düzenlenmiştir.

Kanun'un yayımlandığı 18.05.2018 tarihinden önce başlanıldığı hâlde bu tarihe kadar tamamlanamamış bulunan vergi incelemeleri ile takdir ve tarh işlemlerinin tamamlanması sonucu hesaplanan vergi ve ceza tutarı dikkate alınarak yapılandırılacak alacak tutarı tespit edilecektir. Kanunun 4'üncü maddesinin birinci ile yedinci fıkralarına göre, bu işlemlerin tamamlanmasından sonra tarh edilen verginin %50'si ile bu tutara hesaplanan gecikme faizi yerine Kanunun yayımı tarihine kadar hesaplanacak Yİ-ÜFE tutarı ve Kanunun yayımı tarihinden (bu tarih dâhil) sonra ihbarnamenin tebliği üzerine dava açma süresinin bitim tarihine kadar hesaplanacak gecikme faizi tutarının maddenin birinci fıkrasında öngörülen süre ve şekilde ödenmesi şartıyla, kalan vergi aslı ile bu vergilere uygulanan gecikme faizi ve vergi aslına bağlı cezaların tamamının tahsilinden vazgeçilecektir.

Öte yandan, bu işlemlerin sonucunda vergi aslına bağlı olmayan bir cezanın veya iştirak nedeniyle kesilecek vergi ziyayı cezasının bulunması hâlinde bu cezalar için madde hükmünden, cezanın %25'inin, maddenin birinci fıkrasında öngörülen süre ve şekilde ödenmesi şartıyla yararlanılacak ve cezanın kalan %75'inin tahsilinden vazgeçilecektir.

Yine söz konusu Kanun'un 5'nci maddesinde de matrah ve vergi artırımını, uygulaması ve vergisel sonuçlarına ilişkin düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır.

7143 sayılı Kanun kapsamında devam eden vergi incelemeleri ile ilgili olarak 28.05.2018 tarih ve 87893753-010.06.01[36-11]-69696 sayılı VERGİ VE DİĞER BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA İLİŞKİN 7143 SAYILI KANUN İÇ GENELGESİ'nin (Seri No: 2018/1) **D- İNCELEME VE TARHİYAT SAFHASINDA BULUNAN İŞLEMLER** başlıklı Bölümünde aşağıdaki açıklama yapılmış bulunmaktadır:

“İnceleme ya da tarhiyat safhasındaki işlemler ile ihtilafı (kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan) tarhiyatlarla ilgili olarak 7143 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ve 4 üncü maddesinin birinci ile



TÜRMÖB

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

yedinci fıkraları hükümlerinden yararlanan mükelleflerin söz konusu işlem ve tarhiyatlar sebebiyle, takip eden dönemler de dâhil olmak üzere yapılan düzeltme sonucu iade taleplerinin ortaya çıkması halinde, bu taleplerinin yerine getirilmesinde, bu işlem ve tarhiyatlara ilişkin kesinleşip ödenen vergi aslı tutarları dikkate alınacaktır.”

YANIT 1/b

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda (TTK) anonim şirketler tarafından pay çıkarılmasına ilişkin düzenlemeler şöyledir.

i-347/1'inci maddesinde; itibari değerinden aşağı bedelle pay çıkarılmayacağı, payların itibari değerinden yüksek bir bedelle çıkarılabilmeleri için esas sözleşmede hüküm veya genel kurul kararı bulunmalıdır.

ii-344/1'inci maddesinde; nakden taahhüt edilen payların itibari değerlerinin en az yüzde yirmibeşi tescilden önce, gerisi de şirketin tescilini izleyen yirmidört ay içinde ödeneceği, payların çıkarma primlerinin tamamının tescilden önce ödenmelidir.

iii-346/1'inci maddesinde; halka arz edilen paylar için satış süresinin sonunda, payların itibari değerlerinin, varsa çıkarma priminin karşılığı şirkete, giderler düştükten sonra kalan tutar ise, pay senetlerini halka arz eden pay sahiplerine ödenecektir.

iv-459/1'inci maddesinde; esas sermaye sisteminde sermaye taahhüdü yoluyla artırımda, artırılan sermayeyi temsil eden payların tamamı ya değişik esas sözleşmede ya da iştirak taahhütnamelerinde taahhüt edileceği, aynı maddenin 2'nci fıkrasında ise taahhütnamenin verilmesine sebep olan sermaye artırımının belirtilerek; taahhüt edilen payların sayılarını, itibari değerlerini, cinslerini, gruplarını, peşin ödenen tutarı, taahhütle bağlı olunan süreyi ve varsa çıkarma primi ile taahhüt sahibinin imzasını içerektir.

v-460/2'nci maddesinde; kayıtlı sermaye sisteminde sermayenin artırılabilmesi için, yönetim kurulu, esas sözleşmenin sermayeye ilişkin hükümlerinin, 333'üncü madde uyarınca gerekli olması hâlinde, Gümrük ve Ticaret Bakanlığından izni alınmış şekillerini, sermayenin artırılmasına ilişkin kararını, imtiyazlı paylara ve rüçhan haklarına ilişkin sınırlamaları, prime dair kayıtları ve bunun uygulanması hakkındaki kuralları, esas sözleşmede öngörüldüğü şekilde ilan edeceği ve internet sitesinde yayımlayacağı, yönetim kurulu, bu kararında; artırılan sermayenin tutarını, çıkarılacak yeni payların itibari değerlerini, sayılarını, cinslerini, primli ve imtiyazlı olup olmadıklarını, rüçhan hakkının sınırlandırılıp sınırlandırılmadığını, kullanılma şartları ile süresini belirterek bu hususlarla kamuyu aydınlatma ilkesi uyarınca gerekli olan diğer konularda bilgi verecektir.

vi-461'inci maddesinde; her pay sahibinin, yeni çıkarılan payları, mevcut paylarının sermayeye oranına göre, alma hakkını haiz olduğu, genel kurul kararıyla bu hakka bazı sınırlamalar getirilebileceği, sınırlama getirilmesi halinde ise yönetim kurulunun, rüçhan hakkının sınırlandırılmasının veya kaldırılmasının gerekçelerini; yeni payların primli ve primsiz çıkarılmasının sebeplerini; primin nasıl hesaplandığını bir rapor ile açıklayacağı, bu raporun da tescil ve ilan edilecektir.

vii-462'nci maddesinde; Kanunda öngörülen istisnalar dışında, esas sözleşmeyle pay sahibine, pay bedelini veya payın itibari değerini aşan primi ifa dışında borç yükletilemeyeceği, kayıtlı sermaye sistemini kabul eden anonim şirketlerde esas sözleşme ile yönetim kuruluna primli pay çıkarma yetkisi tanınabilecektir.

viii-519/2'nci maddesinde; yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmının genel kanuni yedek akçeye eklenecektir.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 5/1-ç maddesinde, anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değeri aşan kısmın istisna edildiği, ii-8/1-a maddesinde kurum kazancının tespitinde menkul kıymet ihraç giderlerinin indirilebileceği, iii-5/3'üncü maddesinde ise iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmeyeceği, hususları hüküm altına alınmıştır.

1 Seri Numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin (KVGT) I/5-4. Bölümü'nde istisnanın, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları kapsamadığı belirtilmiştir.

İstisna uygulaması ile ilgili olarak ayrıca; emisyon primlerinin sadece anonim şirketler açısından kurumlar vergisinden istisna tutulduğu, KVK'nın 8/1-a maddesinde menkul kıymet ihraç giderlerinin kurum kazancından indirilebileceği ancak 5/3'üncü maddesine göre ise istisnaya ilişkin giderlerin kurum kazancından indirilemeyeceği anlaşılmaktadır. Kanun ve KVGT'de istisnaya için şirketin halka açık olması/sayılmaması, kazancın belli bir süre fon hesabında tutulması, hisse senedi bastırma gibi koşullar aranmamış şirket türünün anonim şirket olması yeterli görülmüş bulunduğu da ifade edilmelidir.

TTK'nın 519/2'nci maddesinde emisyon primlerinin kullanılmamış bulunan kısmının kanuni yedek akçeye ekleneceği ifade edilmiştir. Kanuni yedek akçeler ise, TTK'nın 519/3'üncü maddesine göre sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşmadığı takdirde, sadece zararların kapatılmasına, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmeye veya işsizliğin önüne geçmeye ve sonuçlarını hafifletmeye elverişli önlemler alınması için kullanılabilir.

TTK'nın "İç Kaynaklardan Sermaye Artırımı" Başlıklı 462/1'nci maddesine göre; esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrılmış ve belirli bir amaca özgülenmemiş yedek akçeler ile kanuni yedek akçelerin serbestçe kullanılabilen kısımları ve mevzuatın bilançoya konulmasına ve sermayeye eklenmesine izin verdiği fonlar sermayeye dönüştürülerek sermaye iç kaynaklardan artırılabilir.

Emisyon primlerinin sermayeye ilavesi, TTK'nın 462 ve 519'uncu maddeleri çerçevesinde mümkündür. Bu durumda sermayeye ilave edilebilecek tutar ancak sermayenin/çıkarılmış sermayenin yarısını aşan kısımdır. Sermayeye ilave, sermaye artırımı yapan şirket için kurumlar vergisi açısından vergileme gerektirmemektedir.

KVGT'nin I/ 6.2.4.3'üncü Bölümü'ne göre **sermaye yedeklerinin** sermayeye ilavesinin kar payı dağıtımı olarak görülmediği, **kar yedeklerinin** sermayeye ilavesi nedeniyle edinilen bedelsiz hisselerin ise kurumlar vergisi mükellefleri açısından iştirak kazancı hükmünde olduğu ve nominal bedelle iştirakler hesabında takip edileceği, ayrıca KVK'nın 5/1-a maddesi gereği istisnadan yararlandırılacağı, söz konusu hisselerin satılması durumunda ise KVK'nın 5/1-e maddesindeki şartları taşıması kaydıyla satıştan elde edilen kazancın %75'inin istisna olacağı belirtilmiştir.

Tebliğ açıklamasına göre sermaye yedeklerinin sermayeye ilavesi kar dağıtımı olarak görülmediğinden, kar yedeklerinin ise istisna hükümlerinden yararlandırılması gerektiğinden bahisle vergileme yapılmamaktadır.



TÜRMÖB

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

TTK'nın 519'uncu madde düzenlemesine göre, emisyon primi yedek akçe niteliğindedir. Nitekim maddede "her yıl safi karın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşınca kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır" denildikten sonra, belirtilen sınıra ulaşılsa dahi bu yedek akçelere, yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış kısmının ekleneceği hükme bağlanmıştır.

Emisyon primi olarak yedek akçelere eklenen kısmın daha sonra dağıtılmasına, vergi hukuku açısından bir engel yoktur. Görüldüğü üzere, dağıtım konusundaki sınırlamalar TTK'da yer almaktadır.

GİB'in 25/12/2014 tarih ve 60757842-5520-27 sayılı ve 20/10/2015 tarih ve 62030549-125[6-2014/105]-88462 sayılı özelgelerinde özetle, TTK açısından sermaye azaltımı yapmadan önce emisyon primlerinin dağıtılması gerektiğine ilişkin hüküm bulunmamasıyla birlikte dağıtılabilmesi durumunda da kar payı dağıtımına ilişkin vergileme yapılacaktır, şeklinde açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır. Bu bağlamda vergisel yaklaşım emisyon priminin ortaklara dağıtılması halinde stopaj yapılması gerektiği yönündedir.

Yukarıda değinilen GİB'in 20.10.2015 tarihli ve 62030549-125[6-2014/105]-88462 sayılı Özelgesi'nde açık olarak, "kurumlar vergisinden istisna edilen ve sermayeye eklenmemiş olan emisyon primlerinin TTK hükümleri uyarınca ortaklara dağıtılmasının mümkün olması halinde, bu işlem kar payı dağıtımı sayılacak olup dağıtılan emisyon primi tutarları üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 94'üncü maddesi ile KVK'nın 15'inci ve 30'uncu maddelerinde yer alan hükümler çerçevesinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır." şeklinde görüş açıklamıştır. Özelge içeriği aşağıdadır.

"... 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde, anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibari değerini aşan kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi, Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin ikinci fıkrası ile 30 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. 03.02.2009 tarihli ve 2009/14592, 14593 ve 14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranları %15 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 519 uncu maddesinde ise

"(1) Yıllık kârın yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşınca kadar genel kanuni yedek akçeye ayrılır.

(2) Birinci fıkradaki sınıra ulaşıldıktan sonra da;

a) Yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin, çıkarılma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,

...

genel kanuni yedek akçeye eklenir.

(3) Genel kanuni yedek akçe sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşmadığı takdirde, sadece zararların kapatılmasına, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmeye veya işsizliğin önüne geçmeye ve sonuçlarını hafifletmeye elverişli önlemler alınması için kullanılabilir.

...



TÜRMÖB

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

5) Özel kanunlara tabi olan anonim şirketlerin yedek akçelerine ilişkin hükümler saklıdır.

...

hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; kurumlar vergisinden istisna edilen ve sermayeye eklenmemiş olan emisyon primlerinin Türk Ticaret Kanunu hükümleri uyarınca ortaklara dağıtılmasının mümkün olması halinde, bu işlem kar payı dağıtımı sayılacak olup dağıtılan emisyon primi tutarları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddelerinde yer alan hükümler çerçevesinde kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılacaktır.”

Soruda yer alan diğer bir hususa yönelik vurgulanması gereken, **“6736 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırmasına İlişkin Kanun”**, 03.08.2016 tarihinde kabul edilmiş, 19.08.2016 tarihinde 29806 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunduğu ile ilgilidir.

Anılan Kanun kapsamında, mükelleflerin fiili durumları ile (emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar ile kasa ve ortaklardan alacaklar hesaplarında yer alan varlık ve tutarların) işletme kayıtları ile uyumlu hale getirmesi için de düzenlemeler yapılmıştır.

6736 sayılı Kanunda belirtilen hususlardan özellikle kayıtların düzeltilmesi maddesi konumuzla ilgili olmakla birlikte kanun şöyle demektedir:

“İşletme kayıtlarının düzeltilmesi

MADDE 6- (1) İşletmede mevcut olduğu hâlde kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır:

a) Gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri (adi, kollektif ve adi komandit şirketler dâhil), işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları kendilerince veya bağlı oldukları meslek kuruluşunca tespit edilecek rayiç bedel ile bu Kanunun yayımı tarihini izleyen üçüncü ayın sonuna kadar bir envanter listesi ile vergi dairelerine bildirmek suretiyle defterlerine kaydedebilirler. Bildirime dâhil edilen kıymetler için amortisman ayrılmaz.

b) Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu fıkranın (a) bendi hükümleri uyarınca **aktiflerine kaydettikleri emtia için ayrı, makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere özel karşılık hesabı açarlar. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez.** Makine, teçhizat ve demirbaşlar envantere kaydedilir ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman addolunur. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise söz konusu emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydederler.

c) Bu fıkranın (a) bendi uyarınca beyan edilen; genel orana tabi makine, teçhizat, demirbaş ve emtiaların bedeli üzerinden %10 oranı, indirimli orana tabi diğer makine, teçhizat, demirbaş ve emtiaların bedeli üzerinden tabi olduğu oranların yarısı esas alınarak katma değer vergisi hesaplanır ve ayrı bir beyanname ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek, beyanname verme süresi içinde ödenir. Makine, teçhizat ve demirbaşlar üzerinden ödenen bu vergi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez. Emtia üzerinden ödenen vergi genel esaslara göre indirilir. Bu emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar için 3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin (2) numaralı fıkrası hükmü uygulanmaz.

ç) Bu fıkranın (a) bendi kapsamında bildirilen kıymetlerin satılması hâlinde satış bedeli, bunların deftere kaydedilen değerinden düşük olamaz.”



TÜRMOB

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

Kanunun bu maddesi gereği mükelleflerin yapması gereken muhasebe kaydı (İlgili Genel Tebliğ'de örneklendiği biçimde) aşağıdaki şekilde olacaktır.

31.11.2016

153 TİCARİ MALLAR	10.000 TL	
191 İNDİRİLECEK KDV	1.000 TL	
525 KAYDA ALINAN EMTİA	11.000 TL	
ÖZEL KARŞILIK HESABI		
(6736 sayılı Kanunun 6/1 md.)		
360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR	1.000 TL	
(Sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV)		

Düzenleme ile ilgili ayrıntılı açıklamalar ise, 1 seri numaralı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliği'nin VI'ncı Bölümü'nde yapılmış olup, söz konusu açıklamalara burada tekraren yer verilmemiş bulunmaktadır.

GİB tarafından işleme özgü olarak verilen 21.09.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01-125-872 sayılı özelgede; 525 kayda alınan emtia karşılığı” hesabının alacağına kaydedilen tutarın ortaklara dağıtılması halinde bu tutardan kurumlar vergisi alınıp alınmayacağı, bu hesaptan şirket ortaklarına dağıtılan tutarlardan kar dağıtımını stopajı yapıp yapılmayacağı ve şirket ortaklarının bu tutarları şahsi gelir vergisi beyannamelerinde beyan edip etmeyecekleri konusunda yaşanan tereddüt için verilen cevabi yazıda “Bu çerçevede, şirketinizin 6111 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine istinaden stok artışı beyanında bulunup karşılık hesabına kaydettiği tutarlar sermayenin unsuru sayıldığından, bu tutarların ortaklara dağıtılması halinde gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Diğer yandan anılan tutarlar şirket ortakları tarafından da ayrıca gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmeyecektir.” Hususu ifade edilmiştir.

GİB tarafından verilen 05.08.2013 tarih ve 62030549-125[6-2012/4]-1178 sayılı bir diğer özelgede de; “.....işletmesinde mevcut olduğu halde kayıtlarında yer almayan emtiayı kayıt altına alabilmek için 6111 sayılı Kanunun ilgili hükümlerinden yararlanan ... San. ve Tic. Ltd. Şti. tarafından söz konusu emtia için ayrılan karşılık sermayenin unsuru olarak sayılacağından, karşılık hesabına kaydedilen tutarlar bu şirket tarafından ortaklarına dağıtılması halinde vergi kesintisi yapılmayacak ve anılan şirketin tasfiye edilmesi halinde de vergilendirilmeyecektir.” Açıklamasına yer verilmiştir.

Özelgelerde açık olarak yer verildiği gibi, Kanun'un 10'uncu maddesi kapsamında beyan edilerek kayda alınan emtia için ayrılan karşılık hesabının ortaklara dağıtılması halinde, ilgili kanun gereği bu tutar sermayenin bir unsuru sayıldığı için kurum nezdinde bir vergilendirme yapılmayacaktır. Bu tutarın geliri elde eden ortaklar tarafından da yıllık gelir vergisi beyannamesine eklenmeyeceği ifade edilmiştir.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda 1/a ayrımı ile ilgili olarak;



TÜRMÖB

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

1- Soruya dayanak vergi incelemesi, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 134 ve müteakip madde düzenlemeleri ile, 7143 sayılı Kanun'un 4 ve 5'nci maddeleri düzenlemeleri kapsamında belirtilen biçim ve sürelerde yürütülmüş ve tamamlanmıştır. Tarhiyata yönelik belirlemeler ile tarhiyat tutarının tespitini dair vergisel bir eleştiri bulunmamaktadır.

2- 1.000.000 TL kazanç kısmı için 7143 sayılı Kanun'un 4'üncü madde düzenlemesinden yararlanılmış olup, 1.000.000 TL matrah farkı üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen verginin %50'si olan 100.000 TL, yasada belirtilen koşullara uyulmak ve dava yoluna başvurulmayarak ödenmiştir. Bakiye 100.000 TL vergi aslının ise yasal düzenleme gereği tahsilinden vazgeçilmesinde eleştiri gerektirir bir husus bulunmamaktadır.

3- Mükellef kurum tarafından 7143 ve 7326 sayılı yasal düzenlemeler kapsamında, Kurumlar Vergisi yönünden 2017, 2018 ve 2019 hesap dönemleri için matrah artırımlarında bulunulmamış olduğundan, matrah artırımına yönelik düzenlemeler kaynaklı olarak 2018 hesap döneminden sonraki döneme (2019 hesap dönemine) devreden 900.000 TL zararın %50 kısmının indiriminden vazgeçilmesi/indirim konusu yapılamaması da söz konusu olmayacaktır.

4- İşlem sonucunda, 2017 yılında elde edilen kurum kazancı unsuru 1.000.000 TL, 2018 hesap dönemi vergi matrah kısmı olarak yine 2018 hesap dönemi içerisinde vergilendirilmiş bulunmaktadır.

5- 1.000.000 TL kazanç kısmına dair değerlendirmelerin, bu kazançla ilişkin 2018 hesap dönemi Kurumlar Vergisi matrahına vergisel etkisinin (kesinleşip ödenen) 100.000 TL (Kurumlar Vergisi) ve/veya bu tutara isabet eden 500.000 TL vergi matrahı olarak dikkate alınması gerekmektedir.

6- 2017 Kurumlar vergisi matrahında net 100.000 TL olarak vergilenen 1.000.000 TL matrah kısmının, 2018 ve 2019 hesap dönemleri vergi matrahlarında düzeltme ve devir zarar yoluyla $(1.000.000 \times \%22) = 220.000$ TL tutarında negatif vergisel bir etkiye yol açmaması sağlanmalıdır. 2018 hesap dönemi ve/veya müteakip dönemlerin geçmiş yıl zararı kaynaklı düzeltme ve Kurumlar Vergisi iadesi işlemlerinde, 2018/1 İç genelgesi içeriği ve genel vergileme matematiğine uygun olarak, iade işlemlerinde, (1.000.000 TL'nin ilgili dönem vergi matrahının tespitinde/bileşiminde dikkate alınması halinde), kesinleşip ödenen (100.000 TL) vergi aslı tutarı aşılmamalıdır.

7- Mükellef tarafından yapılacak düzeltme işlemleri kapsamında 1.000.000 TL kazanç kısmının, 2018 kurumlar vergisi beyanname üzerinde, diğer indirim kalemleri içerisine alınması ya da kazancın mali kar-mahsup edilecek kurumlar vergisi toplamına dahil edilmesi, kesinleşip ödenen vergi tutarının dönem vergi beyanına etkisini değiştirmeyecektir.

8- 331-Ortaklara Borçlar Hesabı üzerinden sorunun 1/b ayrımı ile ilgili olarak dağıtım tabii tutulan karşılık ve fonlara dair vergileme sistematığı ise aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.



TÜRMÖB

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

8/a- Sermayeye Eklenmiş Olan Emisyon Primleri	Şarta bağlı olmayan bir istisna olduğu için sermaye azaltımı yoluyla şirketten çekilmesinde kurumlar vergisi istenilmeyecek, ancak ortakların statülerine göre kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılması gerekecektir.
8/b-Sermayeye Eklenmemiş Olan Emisyon Primleri	Kurumlar vergisinden istisna edilen ve sermayeye eklenmemiş olan emisyon primlerinin TTK hükümleri uyarınca ortaklara dağıtılmasının mümkün olması halinde, bu işlem kar payı dağıtımı sayılacak olup dağıtılan emisyon primi tutarları üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesi ile KVK'nın 15'inci ve 30'uncu maddelerinde yer alan hükümler çerçevesinde kâr
8/c-Sermayeye Eklenmiş Olan 6736 Sayılı Kanun'un Stok Affına İlişkin Hükümlerinden Doğan Emtia Karşılığı	Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi halinde sermayenin unsuru sayılır ve vergilendirilmez.

YANIT 2

Bu başlık altında yapılması gerekli vergisel açıklamalara, http://www.tesmer.org.tr/soru_cevap uzantılı internet adresinde yer alan 2018/1,2,3; 2020/1,2 ve 2021/1,2 dönem Revizyon Sınavları yanıt anahtarları içerisinde de farklı uluslararası ticari ve finansal işlemlere yönelik sorulara karşılık olmak üzere yer verilmiş bulunmaktadır.

Bu açıdan yanıtı dair açıklama ve değerlendirmeler ana hatlarıyla, kapsamlı içerikleri ve mevcut yasal düzenlemeler ile taraf olunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) hükümlerine somut atıflar içeren GİB özelgelerine yer verilmek suretiyle yapılacak, soru kapsamındaki işlemlerin bir bütün olarak değerlendirilebilmesi açısından, GİB tarafından verilen aşağıya da alınan bir kısım özelgelerin içerikleri kullanılacaktır.

İnternet üzerinden sunulan hizmetler konusunda, aydınlatıcı bilgiler içeren **20.02.2012 tarih ve 648 sayılı GİB özelgesinin** ilgili bölümü aşağıdaki gibi alıntılanmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; İngiltere mukimi firma olduğunuzu, bilgisayar yazılımı veya satışı içermeyen online hizmetlerin satışını internet aracılığıyla ya da üzerinde değişiklik yapılmaksızın ve çoğaltılmaksızın distribütörler aracılığıyla yaptığınızı, online hizmetlerin web tabanlı ve ses tabanlı hizmetlerden oluştuğu, web tabanlı hizmetlerin bilgisayarlara uzaktan erişim imkanı sağlayan hizmetler ile birden fazla kullanıcının belli bir kullanıcının bilgisayarı aracılığıyla verdiği online eğitime eşzamanlı iştirakine ve kullanıcılar arası dosya alışverişine imkan sağlayan hizmetlerden oluştuğu, ses tabanlı hizmetlerin 1-800'lü hatlar üzerinden yapılan telekonferans erişimlerine imkan sağladığı, online hizmetlerin kullanıcının internetten bilgisayarına indireceği bir 'applet' aracılığı ile kullanıldığı, 'applet'in java uygulamasından ibaret olduğu, işlevinin hizmetin kullanımı için gerekli güvenli online iletişimi sağlamak olduğu, üzerinde oynama ya da değişiklik yapılmasının mümkün olmadığı ve tek başına herhangi bir fonksiyonunun bulunmadığı, 'applet' için ayrıca bir ücret ödenmediği, ürünlerin standart olduğu, müşterilerin talep ve istekleri doğrultusunda özel olarak hazırlanmadığı, yazılım yüklemesi gerektirmeyen online hizmetlere online kayıt yapıldığı, kullanıcıya gönderilen kullanıcı adı ve şifre ile üyelik başlatıldığı belirtilerek yapılan online hizmetlerin bedeli olarak yapılacak ödemeler üzerinden,



TÜRMOB

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

müşteriler tarafından tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmış olup Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

....

Bu düzenlemeler çerçevesinde, bilgisayar yazılımını veya satışını içermeyen online hizmetlerin satışı, bir gayrimaddi hak devri içermemesi, ürünlerin standart olması, müşterilerin talep ve istekleri doğrultusunda özel olarak hazırlanmaması durumunda, Anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilecektir. Bu durumda, İngiltere mukimi firmanızın Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye’de bir işyeri bulunmadığı sürece ve/veya Türkiye’de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadığı sürece elde edeceği gelir üzerinden Türkiye’nin vergi alma hakkı olmayacaktır. Dolayısıyla Türkiye’deki müşteriler tarafından yapılacak ödemelerden kurumlar vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Öte yandan, bilgisayar yazılımı satışını içermeyen online hizmetlerin gayrimaddi hak niteliği taşıması halinde söz konusu Anlaşmanın 12.2 maddesine göre gayrimaddi hak bedeli Türkiye’de elde edilir ve gerçek lehdarı İngiltere mukimi olursa Türkiye’de alınacak vergi bu bedelin gayrisafı tutarının %10’unu aşmayacaktır. Ancak, Anlaşmanın 12.4 maddesine göre gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı olan İngiltere mukimi, Türkiye’de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunursa ve bu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 12.2 hükümleri uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda, Anlaşmanın 7 nci madde (Ticari Kazançlar) hükümleri uygulanacaktır.

Bilgisayar yazılımı satışını içermeyen online hizmetlerin serbest meslek kazancı niteliği taşıması halinde ise aynı Anlaşmanın 14.2 maddesine göre, İngiltere mukimi teşebbüs serbest meslek faaliyetini icra etmek üzere Türkiye’de bir işyerine sahip olursa veya bu faaliyetini Türkiye’de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan sürelerde icra ederse ancak, Türkiye’de bu işyerine ya da bu faaliyetlere atfedilebilen gelirle sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir. Bu durumda teşebbüs, serbest meslek geliri dolayısıyla Türkiye’de bu Anlaşmanın 7 nci maddesi (Ticari Kazançlar) hükümlerine göre vergilendirilmeyi tercih edebilir.”

Keza, **GİB tarafından verilen 25.06.2013 tarih ve 918 sayılı özelgede** şu açıklamaya yer verilmiştir: “Avusturya mukimi firmadan internet sitesine kullanıcı adı ve parola ile girilerek bu siteye yüklenen mail adreslerine mail gönderilmesi ve bu maillere ait istatistiki bilgilerin raporlanarak alınması ile İngiltere mukimi şirketten alınan, telefon numaralarına SMS gönderilmesi hizmeti ticari faaliyet kapsamındadır.”

GİB tarafından verilen 25.07.2019 tarih ve 62030549-125[30-2017/173]-604449 sayılı özelge’de, Amerika Birleşik Devletleri mukimi grup firmasından telefonda veya online olarak alınan hizmetin vergilendirilmesi başlığı altında aşağıdaki vergisel değerlendirilmeler yapılmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Amerika’da mukim grup firması ...’den "..... Sözleşmesi" kapsamında Markalama Çözümleri Pazar Geliştirme, Mühendislik, Küresel Örnek ve Ürün Geliştirme, Bilişim/Çözüm Pazarı Gelişimi, Pazarlama İletişimi, Ürün Yönetimi, Satış/RBO Müşteri Hizmeti, Bayi/Fabrika Satışları ve Hizmetleri alınırken oluşan masrafların %... kar marjı ile; Finans, İnsan Kaynakları, Bilgi Teknolojileri, İş ve Operasyon Desteği, Tedarik Zinciri/Operasyon Destek hizmetleri alınırken oluşan masrafların ise %... kar marjı ile şirketinize yansıtıldığı belirtilerek ikinci tip hizmetlerin şirketinize günlük ihtiyaç duyulan konularda özel sunulan hizmetler olduğunu, şirketinizin ihtiyaçları ve istekleri doğrultusunda telefon aracılığı ile veya online olarak verildiği belirtilerek almış olduğunuz bu ikinci tip hizmetler karşılığında yapılan ödemelerin tevkifata tabi olup olmayacağı hususunda bilgi talep



TÜRMÖB

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

edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (c) bendinde, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının, (ç) bendinde, taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratların, (e) bendinde de Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği, hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere **nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından** kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde, serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai 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 kazançlardan %5, diğer serbest meslek kazançlarından % 20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden de %20 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, hükümleri 1.1.1998 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın 12 nci maddesinin 2 nci fıkrasına göre Amerika mukimi şirkete yapılan ve 3 üncü fıkranın (a) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki ödemelerden Türkiye'nin %10'u aşmayan oranda vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Anlaşmanın 14 üncü maddesinde ise serbest meslek faaliyetleri düzenlenmiş olup maddenin 2 nci fıkrasına göre, Amerika mukimi şirketin Türkiye'ye gelmeksizin ifa edeceği serbest meslek niteliğindeki hizmetler dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnızca Amerika'ya aittir. Eğer bu hizmetler Türkiye'de Anlaşmanın 5 inci maddesinde tanımlanan bir işyeri vasıtasıyla veya 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günden fazla bir sürede Türkiye'de ifa edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri iç mevzuatı çerçevesinde vergileme hakkı bulunmaktadır.

Serbest meslek faaliyetinin, 4 Seri No.lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliğ'in yürürlüğe girdiği 26.09.2017 tarihinden önce Türkiye'de icra edilmesi durumunda vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada Amerika mukiminin Türkiye'de 183 günden fazla bir süre kalıp kalmama durumuna bakmaksızın söz konusu hizmetler karşılığında yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak zorundadır. Kendisine yapılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapılan Amerika mukimi teşebbüs, Anlaşma hükümlerinin Türkiye'ye vergi alma hakkı tanımadığı durumda, tevkif edilen vergilerin iadesi için bizzat veya vekili vasıtası ile ilgili vergi dairesine başvurabilecektir.

Öte yandan, serbest meslek faaliyetine ilişkin ödemelerin kısmen veya tamamen Tebliğ'in yürürlük tarihinden sonra yapılması durumunda, hizmetin Türkiye'de icra edilmesine karşın Anlaşma hükümlerine göre Türkiye'nin vergi alma yetkisinin oluşmadığının açıkça tespitine bağlı olarak, Tebliğ'in ekinde yer alan 1 ve 2 no.lu formlar ibraz edilmek suretiyle yürürlük tarihinden itibaren yapılacak ödemeler üzerinden



TÜRMÖB

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

tevkifat yapılmayacaktır. Bu kapsamda, Anlaşma hükümlerine göre Türkiye'nin vergi alma yetkisinin oluşup oluşmadığının tespiti yapılırken, Amerika mukimi firma tarafından personeli vasıtasıyla hizmet ifası için Türkiye'de bulunan sürenin hesabında, söz konusu Tebliğin yürürlüğe girdiği 26.09.2017 tarihine kadar personel sayısı ile birlikte her bir personelin Türkiye'de bulunduğu gün sayısının, söz konusu tarihten itibaren ise personel sayısı dikkate alınmaksızın icra edilen faaliyet için Türkiye'de geçirilen gün sayısının dikkate alınması gerekmektedir.

Anlaşmanın Türkiye'ye vergi alma hakkı tanıdığı durumda Türkiye'de ödenen vergi, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrası gereğince Amerika'da ödenecek vergiden mahsup edilecektir.

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

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinin;

- Birinci fıkrasında; ...

...

hükme bağlanmıştır.

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

Öte yandan aynı Kanunun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde de, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak indiriminin kabul edilmeyeceği hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinde yer almaktadır. Söz konusu Tebliğin "11 Grup İçi Hizmetler" başlıklı bölümünde grup içi hizmetlere ilişkin ilave açıklamalara yer verilmiştir.

Anılan Tebliğde grup içi hizmetlerle ilgili olarak hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığının, hizmeti alan şirketin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığının hizmetin alınmış olması halinde bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Yine aynı Tebliğde, emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilir verilmemesinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı hususunun dikkate alınması gerektiği ve ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulünün mümkün bulunmadığı belirtilmiştir. Ayrıca, hizmet bedelinin hem hizmeti alan



TÜRMÖB

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

hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, şirketinizin Amerika Birleşik Devletleri mukimi grup şirketinden aldığı hizmetlere ihtiyacının olması, bu hizmetlerin fiilen sağlanmış olması ve hizmetlere ilişkin fatura bedelinin emsallere uygun olması şartıyla, söz konusu grup şirketine ödenen bedeller kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, ilişkili kişiye yapılan bu ödemelerin veya kullanılan dağıtım anahtarlarının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olması durumunda, yapılan ödemelerin emsallere uygun bedeli aşan kısmı diğer bir ifadeyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç bir taraftan kanunen kabul edilmeyen indirim kabul edilmek suretiyle, dönem kazancına eklenirken; diğer taraftan, ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacaktır.”

GİB tarafından verilen 22.06.2020 tarih ve 73903997-724[15-2015/1]-24605 sayılı özelge’de ise Almanya’da görevli personele ödenen ücretin vergilendirilmesi başlığı altında aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda Şirketinizde bordrolu Yurt Dışı Satış Kanal Geliştirme Yöneticisi olarak çalışan personelinizin görev yerinin Almanya’da olduğu ve orada ikamet ettiği, Alman makamları tarafından vergilendirme yetkilerinin kendi ülkelerinde olduğunun çalışanınıza bildirilmek suretiyle, Şirketinizce çalışanınıza yapılan ücret ödemesi üzerinden Alman makamları tarafından gelir vergisi kesintisi yapıldığı, ayrıca tarafınızca yapılan ücret ödemesi üzerinden Türkiye’de de gelir vergisi kesintisi yapıldığı belirtilerek Türkiye ile Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasına göre, ücret gelirinde vergilendirmeye yetkili ülke konusunda tereddüte düşüldüğü ve vergilendirme hakkının Almanya’da olması durumunda Türkiye’de ödenen vergilerin iadesinin ne şekilde alınacağı hususunda görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesi ile ücretin, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu, ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olmasının veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunmasının onun mahiyetini değiştirmeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, birinci bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç) Kanunun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, "Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması"nın hükümleri 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu Anlaşmanın "Kapsanan Kişiler" başlıklı 1 inci maddesinde Anlaşmanın Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kişiler tarafından diğer Akit Devletten elde edilen kazançların hangi ülkede vergilendirileceğinin tespit edilebilmesi için öncelikle bu kişilerin hangi ülkede mukim olduklarının bilinmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın "Mukim" başlıklı 4 üncü maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, bu Devlet, eyalet ve herhangi bir politik alt bölümü veya mahalli idaresi de dahil olmak üzere, o Devletin mevzuatı gereğince

ev, ikametgah, kanuni ana merkez, yönetim yeri veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle burada vergiye tabi olan herhangi bir kişi anlamına gelir. Ancak bu terim, yalnızca o Devletteki kaynaklardan elde edilen gelir nedeniyle, o Devlette vergiye tabi tutulan herhangi bir kişiyi kapsamaz.

2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devletin de mukimi olduğunda, bu kişinin durumu aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

a) bu kişi, yalnızca daimi olarak kalabileceği bir evin bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi varsa, bu kişi, yalnızca kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu (hayati menfaatlerin merkezi olan) Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

b) eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet belirlenemez ise veya her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir evi yoksa bu kişi yalnızca kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin bir mukimi kabul edilecektir;

c) eğer kişinin her iki Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi yalnızca vatandaşı olduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) eğer kişi her iki Devletin de vatandaşı ise veya her iki Devletin de vatandaşı değil ise, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşma yoluyla çözeceklerdir." hükümlerini öngörmektedir.

Buna göre, bir Devletin iç mevzuatında düzenlenen ev, ikametgah veya benzer yapıda herhangi bir kriter nedeniyle o Devlette vergi mükellefiyeti altına giren bir gerçek kişi, o Devletin mukimi kabul edilmektedir. Akit devletlerin iç mevzuatları gereğince kişinin aynı anda her iki Devletin de mukimi olması durumunda ortaya çıkan çifte mukimlik sorunu ise 2 nci fıkrada yer alan kriterler sırasıyla uygulanmak suretiyle çözümlenecektir.

Anlaşmanın Bağımlı Kişisel Faaliyetlere ilişkin 15 inci maddesinin 1 inci ve 2 inci fıkraları;

"1. 16, 18, 19 ve 20 nci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet dolayısıyla elde ettiği maaş, ücret ve diğer benzeri gelirler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen söz konusu gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir."

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

a) gelir elde eden kişi, diğer Devlette, ilgili mali yıl içinde başlayan veya biten herhangi bir 12 aylık dönemde, bir veya bir kaç seferde toplam 183 günü aşmayan bir süre kalırsa, ve

b) ödeme, diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya bu işveren adına yapılırsa, ve

c) ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir."

hükümlerini öngörmektedir.

Buna göre, söz konusu personelin Anlaşmanın 4 üncü maddesi çerçevesinde Türkiye mukimi olarak kabul edilmesi durumunda, bu kişinin Almanya'da ifa ettiği hizmetler bakımından 15 inci maddenin 2 nci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan üç koşulun bir arada gerçekleşmesi



TÜRMÖB

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

durumunda vergileme hakkı yalnızca Türkiye'ye ait olacak; birinin ihlal edilmesi halinde ise Almanya'nın da bu ücret gelirlerinden vergi alma hakkı olacaktır.

Anlaşmanın Almanya'ya da vergilendirme hakkı verdiği durumda ortaya çıkan çifte vergilendirme Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22 inci maddesine göre Almanya'da ödenen verginin Türkiye'de ödenecek vergiden mahsup edilmesi şeklinde önlenecektir.

Öte yandan söz konusu kişinin Almanya mukimi olarak kabul edilmesi durumunda ise Almanya'da mukim olduğu tarih/tarihler itibarıyla Almanya'da ifa ettiği hizmetler karşılığında elde ettiği ücretleri, ödeme Türkiye kaynaklı olsa dahi vergilendirme hakkı Almanya'ya ait olacaktır. Bu durumda, Türkiye'nin vergileme hakkı bulunmadığından personele Türkiye'den yapılan ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacak olup, varsa daha önce yapılan ödemelerden tevkif edilen vergilerin iadesi için bahsi geçen personel bizzat veya vekilleri vasıtasıyla ilgili vergi dairesine başvurabilecektir.

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

Diğer taraftan söz konusu Anlaşmanın "Kaynakta Vergileme Usulüne İlişkin Kurallar" başlıklı 27 inci maddesinde;

"1.Akit devletlerden birinde diğer akit devletin mukimi olan bir kişi tarafından elde edilen temettü, faiz, gayri maddi hak bedeli veya diğer gelir unsurları üzerinden alınan vergilerin kaynakta kesinti suretiyle alınması durumunda, ilk bahsedilen devletin kaynakta kesinti uygulamasını kendi iç mevzuatındaki orandan yapma hakkı bu Anlaşmanın hükümlerinden etkilenmeyecektir. Kaynakta kesilen verginin bu Anlaşma uyarınca indirilmesi veya hiç alınmaması durumunda, bu vergi mükellefin başvurusu üzerine iade edilecektir.

2.İade başvuruları temettü, faiz, gayrimaddi hak bedeli veya diğer gelir unsurları üzerinden verginin kaynakta kesildiği takvim yılını takip eden dördüncü yılın sonuna kadar yapılmalıdır.

..."

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, Türkiye veya Almanya mukimi gerçek veya tüzel kişilerin Anlaşma kapsamındaki gelirlerinin bu ülkelerin iç mevzuat hükümleri uyarınca vergilendirilmiş olması durumunda, ödenen fazla verginin iadesi için, mükelleflerin mukimlik belgelerini ibraz ederek yapacakları başvurular bu ülkelerin iç mevzuat hükümlerine göre değerlendirilecek olmakla beraber, kaynakta vergilemenin iç mevzuat hükümlerine göre yapılmış olması durumunda iade başvurularının verginin kaynakta kesildiği takvim yılını takip eden dördüncü yılın sonuna kadar yapılması gerekmektedir."

GİB tarafından verilen 13.11.2020 tarih ve 62030549-125[30-2017/30]-843412 sayılı özelgede, "Hollanda Mukimi Firmaya Verilen Hizmet ve Alınan Personel Destek Hizmeti Dolayısıyla Kurumlar Vergisi Kesintisi Yapılıp Yapılmayacağı ve KDV'den İstisna Olup Olmadığı" hususu aşağıdaki gibi işlenilmiş bulunmaktadır.



TÜRMÖB

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

“İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ek dilekçenizde, Türkiye'de kurulmuş ve tek ortaklı olan limited şirketinizin, Hollanda mukimi firmasına Türkiye'den veri ve data transfer hizmeti verdiğiniz, söz konusu hizmete ilişkin yine Hollanda mukimi firmasından telekomünikasyon yazılım danışmanlık hizmeti konularında personel destek alımında bulunduğunuz belirtilerek, Hollanda mukimi firmaya Türkiye'den verilen hizmetin KDV yönünden hizmet ihracatı olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ile Hollanda mukimi firmadan alınan telekomünikasyon yazılım danışmanlık hizmetine ilişkin personel desteği dolayısıyla yapılan ödemeler için KDV 2 beyannamesi verilip verilmeyeceği ve kurumlar vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususlarında görüş talep edildiği anlaşılmış olup Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

I.KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

.....

Anılan Kanununun 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 03.02.2009 tarihinden itibaren; petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarından %5, diğer serbest meslek kazançlarından % 20, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından % 1, diğerlerinden % 20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden de %20 olarak belirlenmiştir.

II. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI YÖNÜNDEN:

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

"...

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

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

(b) Faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşarsa söz konusu gelir, aynı zamanda bu diğer Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca sözkonusu işyerine atfedilebilen gelir ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen faaliyetlere atfedilebilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da Türkiye Cumhuriyeti, söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alabilir. Bununla beraber, sözkonusu geliri elde eden, böyle bir vergiye tabi tutulduktan sonra, söz konusu gelir dolayısıyla bu Anlaşmanın 7 nci Maddesi hükümlerine göre net esasında vergilendirilmeyi, bir diğer deyişle söz



TÜRMÖB

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

konusu gelir sanki Türkiye'de bulunan bir işyerine atfedilebilmiş gibi vergilendirilmeyi tercih edebilir."

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, Hollanda mukimi şirketin Türkiye'ye gelmeksizin Hollanda'da icra edeceği yazılım danışmanlık hizmeti dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız Hollanda'ya aittir. Söz konusu hizmet faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi durumunda ise adı geçen teşebbüsün bu faaliyetleri Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla icra etmesi veya Türkiye'deki faaliyetlerinin icra edildiği süre veya sürelerin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşması halinde, Türkiye'nin de bu faaliyetler nedeniyle elde edilen gelirleri iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde vergileme hakkı bulunmaktadır. Böyle bir durumda serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine yönelik 26.09.2017 tarihli ve 30192 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan "4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği" hükümleri dikkate alınacaktır.

Serbest meslek hizmetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetlerin Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla icra edilmemesi veya Hollanda mukimi şirketin bu hizmetin Türkiye'ye personel göndermeksizin ifa edilmesi durumlarında tevkifat yapılmayacağı tabiidir.

Diğer taraftan, verilen hizmet sınavi, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin (know-how) aktarımını içeriyor ise yapılan ödemeler Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir.

Bununla birlikte, Anlaşmanın 5 inci maddesi ile 7 nci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca; Şirketinizin Hollanda mukimi firmasına verdiği veri ve data transferi sonucunda Hollanda'da bir iş yerine sahip olmaksızın elde ettiği geliri vergilendirme hakkı yalnızca Türkiye'ye ait olup bu gelirler üzerinde Hollanda'nın vergilendirme hakkı bulunmamaktadır.

Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için ilgili teşebbüsün mukim olduğu ülkede tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin mukim olunan ülkenin yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya bu ülkedeki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacaktır.

III. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

....

"

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer yandan; 60 No.lu KDV Sirkülerinin "1.1.1. Yurtdışındaki İşlemler" başlıklı bölümünde,

"KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, yurtdışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanan hizmetler KDV'nin konusuna girmemektedir. Türkiye'de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir.

Buna göre, Türkiye'deki bir mükellefin;

-Yurt dışında düzenlenen bir fuara Türkiye'den katılan firmalara yurt dışında verdiği stant



TÜRMÖB

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

kurulumu, montajı, lojistik vb. hizmetler,

...

Türkiye'de ifa edilmediğinden veya bu hizmetlerden Türkiye'de faydalanılmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir."

ifadelerine yer verilmiştir.

Öte yandan, ilgi (a) da kayıtlı özelge talep formunuzda; firmanız tarafından Hollanda'da faaliyet gösteren firmaya verilen "veri ve data transferi hizmeti"nin fiilen Hollanda'da verileceği belirtilmekte olup prensip olarak bir hizmetin hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilmesi için yurt dışındaki müşterilere verilen hizmetin fiilen Türkiye'de yapılmış olması gerekmektedir.

Bu durumda, firmanız tarafından Hollanda'da faaliyet gösteren firmasına fiilen yurt dışında verilen "veri ve data transferi hizmeti"; KDV'nin konusuna girmediğinden KDV Kanununun 11/1-a maddesine "hizmet ihracı" kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca; firmanız tarafından Hollanda mukimi firmasından alınan "telekomünikasyon yazılım danışmanlık hizmetine ilişkin personel destek alım hizmeti", söz konusu hizmet firmanıza yurt dışında verildiğinden ve hizmetten firmanız tarafından yurt dışında faydalandığından KDV'nin konusuna girmemektedir. Bu çerçevede Türkiye'de yapılmayan ve Türkiye'de yararlanılmayan bu hizmet üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır."

Üzerinde değişiklik yapılmaksızın ve çoğaltılmaksızın kullanılmak üzere yurtdışından hazır (paket) bilgisayar programı satın alınması işleminde, yurtdışından alınan bilgisayar programlarının, hazır (paket) program olması halinde bu alım işleminin ticari çerçevede yapıldığı kabul edilmektedir.

GİB tarafından verilen 29.09.2010 tarih ve KVK-30-37 sayılı özelgede;

“Şirketiniz tarafından İngiltere mukimi firmalardan piyasada bulunan hazır paket programların alınarak üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan işletmenizde kullanılması halinde, yurt dışında mukim firma tarafından elde edilen kazanç, ticari kazanç niteliği taşıyacağından, Anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilecektir. Bu durumda, İngiltere mukimi firmanın Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye’de bir işyeri bulunmadığı sürece ve/veya yurtdışında mukim bu firma Türkiye’de yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadığı sürece elde edeceği gelir üzerinden Türkiye’nin vergi alma hakkı olmayacaktır.”

denilmiştir.

Aynı özelgede ;

– “copy right” kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde bu alımın gayri maddi hak alımı niteliği taşıyacağı ve stopaj gerektireceği

– Yabancı firmaya daha önce var olmayan bir bilgisayar programı hazırlatıldığında veya var olan bilgisayar programının üzerinde alıcının talep ettiği rötuşlar yaptırıldığında bu hizmetlerin serbest meslek işi sayılacağı ve bu niteliği uyarınca stopaj gerektireceği belirtilmektedir. Stopaj oranları işlemin gayri maddi hak alımı veya serbest meslek hizmeti oluşuna ve hizmeti yapanın mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasındaki vergi anlaşması hükümlerine göre farklılaşabilecektir.



TÜRMOB

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

GİB'in bu görüşleri, 18.08.2011 tarih ve 30-87 sayılı ve 19.08.2011 tarih ve 874-95 sayılı özelgelerinde yer verildiği biçimde, Türkiye ile vergi anlaşması bulunmayan ülkelerden alınan bilgisayar programları için de geçerlidir.

GİB tarafından verilen 21.01.2009 tarih ve 5321 sayılı özelgede de (ve benzer konudaki çok sayıdaki özelgede) işlendiği biçimde, yukarıda sayılan tür ve biçimlerde yazılım/program temin edilmesi işlemlerinin tamamında KDVK'nın 9'ncu maddesi uyarınca vergi sorumluluğu aranmaktadır.

Ancak bu programların taşıyıcı ortamları üzerinde gümrük beyannamesi ile ithal edilmesi durumunda, Gümrük İdaresi taşıyıcı ortam (kaset-cd vs.) ile ilgili materyal değerine, program değerini eklemek suretiyle bulunduğu ithal kıymeti üzerinden KDV tahsil ettiği için böyle bir durumda ayrıca KDV sorumluluğu yerine getirilmesi gerekir.

GİB tarafından verilen 07.08.2018 tarih ve 76464994-130[KDV.2015.10]-139158 sayılı özelgede ise bilgisayara programı ithalatına dair şu vergisel değerlendirmeler yapılmıştır.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; Avrupa Birliği üyesi olan Almanya'da bulunan ve bilgisayar yazılım programları lisansı ticareti yapan bir şahıs firmasından bilgisayar yazılımı ithal edip Almanya ve diğer Avrupa Birliği üyesi olan ülkelere ihraç etmek istediğiniz belirtilerek:

1- Almanya'da yerleşik satıcı firma açısından bu işlemin:

a) Ticari kazanç kapmasında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği,

b) Gayrimaddi hak kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği.

2- Almanya'dan ithal edilen bilgisayar programının ithalatında vermeniz gereken beyannamelerin neler olduğu ile söz konusu beyannamelerin karşılıklı vergi anlaşmaları karşısındaki durumu ve oranlarının ne olduğu,

3- Bilgisayar programının Almanya'ya ve diğer Avrupa ülkelerine ihraç edilmesi aşamasında kesilecek faturada KDV'nin gösterilip gösterilmeyeceği ile KDV beyannamesinde bildirimimin nasıl olacağı,

4- Yurtdışında yapılan bu satıştan dolayı ödenecek kurumlar vergisi oranının ne olacağı, konularında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

I) GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

.....

Öte yandan, yine aynı Kanunun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapacak olanlar sayılmış olup, aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendine göre serbest meslek kazançlarından % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı belirtilmiştir.

Bu düzenlemeler çerçevesinde;

- Şirketiniz tarafından yurt dışında mukim şahıs firmasından alınan bilgisayar programlarının üzerinde herhangi bir değişiklik yapılmadan ve/veya çoğaltılmadan nihai tüketicilere satılması veya aynı şekilde işletmede kullanılması halinde yurtdışında mukim gerçek kişi tarafından elde edilen kazanç ticari kazanç niteliği taşıyacağından, bu nitelikteki ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

- Yurt dışında mukim şahıs firmasından şirketinizde kullanmak ve/veya müşterilere/ bayilere satışını yapmak üzere özel olarak bir bilgisayar programı hazırlanması halinde veya daha önce üretilmiş, piyasada bulunan bilgisayar programlarının üzerinde, şirketinize yönelik özel değişikliklerin yapılması



TÜRMÖB

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

halinde yurt dışında mukim gerçek kişi tarafından elde edilen kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıdığından bu kapsamdaki ödemeler üzerinden %20 oranında gelir vergisi kesintisi yapılacaktır.

- "Copyright" kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme gibi haklarının satın alınması halinde, şirketiniz tarafından bir gayrimaddi hak elde edilecek olup yurt dışında mukim gerçek kişiye yapılacak söz konusu gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendi uyarınca %20 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Diğer taraftan, yurt dışı mukimi gerçek kişinin mukimi bulunduğu ülke ile ülkemiz arasında akdedilmiş bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunması halinde konuya ilişkin anlaşma hükümlerinin dikkate alınması gerekecektir.

Öte yandan, şirketiniz tarafından yazılım programı ihracatına ilişkin yurt dışından elde edilecek kazancın genel esaslar çerçevesinde ilgili dönem kurumlar vergisi matrahına dahil edileceği tabiidir.

II) ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşmasının ticari kazançlara ilişkin 7 nci maddesinde:

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunmadıkça, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs yukarıda bahsedilen şekilde ticari faaliyette bulunursa, teşebbüsün kazançları bu diğer Devlette, yalnızca bu işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir." hükmüne;

Anlaşmanın gayrimaddi hak bedellerine ilişkin 12 nci maddesinde ise:

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10 unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo-televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, ticari markanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı veya kullanma hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, Almanya mukimi firmadan aldığınız bilgisayar programlarını, değiştirme veya çoğaltma gibi telif hakkı kapsamında olan haklara sahip olmadan satmanız durumunda Almanya mukimi firmaya yapılacak ödemelerin ticari kazanç olarak Anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Almanya mukimi firmanın bilgisayar programı satışından elde ettiği gelirlerin Türkiye'de vergilendirilebilmesi için Almanya mukimi firmanın faaliyetlerini Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında Türkiye'de sahip olduğu bir iş yeri vasıtasıyla gerçekleştirmesi gerekmektedir.



TÜRMÖB

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

Öte yandan, telif hakkı kapsamında bir bilgisayar programının çoğaltma, değiştirme vb. gibi haklarının kullanımı karşılığında Almanya mukimi firmaya yapılacak ödemelerin Anlaşmanın 12 nci maddesinin 3 üncü fıkrası uyarınca gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerekecektir. Maddenin 2 nci fıkrasına göre ise, bu firmaya yapılacak gayrimaddi hak bedeli ödemeleri üzerinden Türkiye'nin %10 oranında vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyen Almanya mukimlerinin Almanya'da tam mükellef olduklarını ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerini Almanya yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlamaları ve bu belgenin aslı ile noterce veya Almanya'daki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına ibraz edilmesi gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları bu belgeyi gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Söz konusu belgenin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

III) 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,

.....

İkametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından KDV'nin konusuna giren mal teslimleri ve hizmet ifalarında tam tevkiyat uygulamasına KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1.) bölümünde, hizmet ihracı ile ilgili açıklamalara (II/A- 2.) bölümünde yer verilmiştir.

Buna göre, tarafınızca yurt dışında yerleşik kişi ve kurumlardan alınan bilgisayar programları hizmet niteliği taşıdığından ve bu hizmetten Türkiye'de faydalandığından dolayı söz konusu hizmet ifası KDV ye tabi tutulacaktır.

Bu işleme ilişkin KDV nin mükellefi yurt dışındaki firma olmakla birlikte, bu firmanın Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde Kanunun 9/1 inci maddesi gereği tarafınızca 2 no.lu KDV beyannamesi ile sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, yurt dışından satın alınan bilgisayar programlarının yurt içinde satışı KDV ye tabi tutulacak olup, bunların yurt dışındaki kişilere satılması, bu hizmetlerden yurt dışında yararlanılması ve diğer şartların birlikte gerçekleşmesi halinde ise KDV den istisna olacaktır.

Bu çerçevede, gayrimaddi hak satışının gerçek olduğunun ispatlanması halinde Anlaşmanın 13 üncü maddesi uygulanacaktır. Bununla birlikte, gayrimaddi hakkın mülkiyeti alıcıya geçmediği sürece, bir başka ifadeyle alıcı, gayrimaddi hakkı süreli veya süresiz olarak istediği kişiye kiralama hakkını devir almadığı durumda gerçek bir hak satışından bahsedilemeyecektir.

Gayrimaddi hak satışının gerçek olduğunun ispat edilmemesi veya doğrudan kullanımının ya da kullanım hakkının devredilmesi durumunda, bu ödemeler için Anlaşmanın 12 nci maddesi hükümleri uygulanacaktır. Bu kapsamdaki ödemeler üzerinden vergilendirme hakkı Hollanda'ya ait olup, Türkiye'nin de bu ödemelerin gayri safi tutarı üzerinden yüzde 10 oranında vergi alma hakkı bulunmaktadır. Ancak, söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Ancak, söz konusu gayrimaddi hak bedelinin Hollanda mukimi şirketin Türkiye'de bulunan bir iş



TÜRMOB

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

yeri vasıtasıyla elde edilmesi ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu iş yeri arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa vergileme, 12 nci maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen yüzde 10 vergi oranı dikkate alınarak değil, 7 nci maddeye ilişkin "Ticari Kazançlar" kapsamında iş yeri kazançlarıyla birlikte Türkiye'de yapılacaktır.

Bununla birlikte, bahsi geçen yazılımların mülkiyet hakkının şirketinize devredilmesi ve söz konusu devrin belgelerle tevsik edilmesi halinde ise Hollanda mukimi şirkete yapılacak ödemeleri vergilendirme hakkı, Anlaşmanın 13 üncü maddesinin 4 üncü fıkrasına göre Hollanda'ya ait olup, Türkiye'nin söz konusu ödemeler üzerinden vergi alma hakkı bulunmamaktadır.”

Geçici süre ve belirli bir iş için yurtdışında görevlendirilen personel için Türkiye'den yapılan ücret ödemesi karşılığında yurtdışında kesilen vergilerin iadesine dair işleyiş ise ayrıntılı olarak GİB tarafından verilen 03.06.2016 tarih ve 62030549-125[30-2015/226]-72250 sayılı ile 22.02.2016 tarih ve 62030549-120[3-2015/861]-14572 sayılı özelgelere yer verilmiş bulunmaktadır.

Yurtdışından satın alınacak bilgisayar programları ve yazılımlarla ilgili olarak verilen hizmetin (ticari kazanç, serbest meslek kazancı, gayri maddi hak karşılığı yapılan ödeme olup olmadıkları bağlamında) niteliğinin belirlenmesi ve ödenecek bedellerden KVK ve KDVK yönünden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı hususunda, **GİB tarafından verilen ve benzer değerlendirmeleri içeren özelge örnekleri** de aşağıdaki gibi listelenmiştir.

Tarih	Sayısı	Konusu
5.08.2020	62030549-125[30-2016/406]-569209	Hollanda'da Mukim Firmadan Satın Alınan Hizmet İçin Ödenen Bedel Üzerinden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı
6.04.2018	62030549-125[30-2015/229]-342400	Almanya mukimi ortaktan alınan yazılım hizmetinin KDV ve Kurumlar Vergisi karşısındaki durumu
23.03.2018	62030549-125[30-2017/36]-293730	Almanya, İngiltere ve Norveç mukimi firmalardan alınan eğitim hizmeti karşılığında yapılan ödemelerden tevkifat yapılıp yapılmayacağı
2.08.2016	62030549-125[30-2014/168]-106046	İrlanda mukimi firmadan alınan bilgisayar programı için yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapılıp yapılmayacağı.
24.05.2016	62030549-120[94-2014/831]-64672	İrlanda mukimi firmalardan alınan standart yazılım ürünleri için yapılan ödemelerde tevkifat uygulaması
25.11.2015	17192610-KV-12-4-252	Hollanda'da mukim firmadan satın alınan bilgisayar programı
9.11.2015	62030549-125[30-2015/9]-92805	Yurtdışından satın alınacak bilgisayar programı için ödenecek bedellerden vergi kesintisi yapılıp yapılmayacağı.

22



TÜRMOB

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

15.12.2011	B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 30-2221	Yurt dışından alınan bilgisayar programlarına ilişkin yapılan ödemeler hk.
24.02.2016	64597866-125[30-2016]-3508	İsviçre mukimi firmadan alınan SAP yazılım kullanım bedelleri ve söz konusu yazılımın uyarlanması amacıyla yapılan harcamaların giderleştirilmesi ve tevkifat uygulaması
26.12.2014	64597866-125[30-2014]-162	Bulgaristan mukimi firmadan alınacak yazılım nedeniyle yapılacak ödemelerin vergilendirilmesi.
6.06.2013	11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]-827	Yurt dışından temin edilen bilgisayar yazılımı ve yazılımlara ait anahtar kodu için yapılan ödemelerde vergileme.
24.04.2014	62030549-125[30-2012/360]-1181	İrlanda mukimi Şirketten alınarak herhangi bir değişiklik yapılmaksızın satılan ve ihraç edilen bilgisayar programları için yapılan ödemeler ile imzalanan destek sözleşmeleri kapsamında sağlanan bakım ve güncelleme hizmetlerine ilişkin bedeller üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı
24.05.2016	62030549-125[30-2014/423]-64929	İrlanda mukimi şirketten alınarak satılan bilgisayar programları için yapılan ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı

23

Bilgisayar yazılımlarının 333 sıra numaralı VUK genel tebliği ekli listenin 4.Bilgi sistemleri ayırımının 4.3-Bilgisayar Yazılımları başlıklı alt ayırımında 3 yıl ve %33,3 olarak, gayrimaddi hakların faydalı ömrü ve amortisman oranı ise "55.Gayri Maddi İktisadi Kıymetler: İmtiyaz hakları (Franchising) ,patent, formül, dizayn, örnek kalıp, teknik bilgi (Knuw-how),format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans kullanım hakkı ve izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (işletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri" ayırımında 15 yıl ve %6,66 olarak tespit edilmiştir.

333 Sıra No.lu VUK Genel Tebliği'nin "4-3" bölümünde, bilgisayar yazılımları tanımlanmaksızın genel olarak ifade edilmiş olup bu kapsamda değerlendirilmesi gereken iktisadi kıymetlerin neler olduğu ayrıca belirlenmemiştir. Söz konusu Tebliğde yer alan ifadede, teknik anlamda "bilgisayar yazılımı" olarak değerlendirilecek bütün iktisadi kıymetlerin amortisman süresinin 3 yıl olduğu anlaşılmaktadır. Literatürde bilgisayar yazılımı; hem bilgisayar sistemini oluşturan donanım birimlerinin yönetimini hem de kullanıcıların işlerini yapmak için gerekli olan programlar şeklinde tanımlanmaktadır. Benzer ve daha kapsayıcı bir tanım olarak, bilgisayar üzerinde yer alan fiziksel tüm unsurlar donanım, geri kalan programlama unsurlarının tamamı ise yazılım olarak nitelendirilmektedir.

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



TÜRMÖB

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

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

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

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

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

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

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

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

KDVK'nın matrah ve indirim miktarının değişmesi başlıklı 35'nci maddesi ise aşağıdaki düzenleme yapılmış bulunmaktadır.

"Malların iade edilmesi, işlemin gerçekleşmemesi, işlemde vazgeçilmesi veya sair sebeplerle matrahta değişiklik vukubulduğu hallerde, vergiye tabi işlemleri yapmış olan mükellef bunlar için borçlandığı vergiyi; bu işlemlere muhatap olan mükellef ise indirim hakkı bulunan vergiyi değişikliğin mahiyetine uygun şekilde ve değişikliğin vukubulduğu dönem içinde düzeltir. Şu kadar ki, iade olunan



TÜRMÖB

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

malların fiilen işletmeye girmiş olması ve bu girişin defter kayıtları ile beyannamede gösterilmesi şarttır.”

KVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği; 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde, kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükümler çerçevesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler, ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'ler ve yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılması mükerrer vergilendirmeye ve dolayısıyla yersiz ödenen vergilerin iadesine sebebiyet vermekte olup, mükerrer vergilendirmeyi engellemek amacıyla Kanunun (30/d) maddesinde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu hüküm gereğince, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin; - Yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler, - İthalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'ler, - Yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır. KVK'nın 13'üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile GVK'nın 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin mal veya hizmet alımında bulunan mükellef tarafından yüklenilen KDV tutarı, bu kapsamda mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefin ilgili vergilendirme döneminde beyan ederek ödediği KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere, indirim konusu yapılabilir.

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

GİB tarafından verilen muhtelif özelgelerde, (örnek mahiyetinde olup aşağıya alınan 23.11.2018 tarih ve 97726449-130[5260044566]-E.134979 sayılı özelge içeriğinde) credit note ile ilgili olarak aşağıdaki ortak/benzer açıklamalar yapılmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, yurt dışındaki yerleşik firmalardan, yem katkı maddeleri, vitaminler, mineraller gibi ürünler ithal ettiğinizi, ithalat yaptığınız yurt dışı satıcıları tarafından hammaddelerin global piyasa dinamiklerine göre değişen fiyatlarına paralel olarak belli oranlarda "credite note" şeklinde belge düzenlenerek tarafınıza iskonto (satış iskontosu veya ciro iskontosu) yapıldığı belirtilerek, düzenlenen "credite note" belgelerine istinaden şirketiniz tarafından yurt dışı satıcılara fatura düzenlenmesinin gerekip gerekmediği, fatura düzenlenmesi halinde iskonto tutarı üzerinden KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı ve KDV matrahının ne olacağı konusunda Başkanlığımız görüşü istenilmektedir.



TÜRMÖB

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

I- VERGİ USUL KANUNU UYGULAMASI:

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

Buna göre, üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtlar vesikalara dayanılarak tevsik edilecektir.

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

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

Öte yandan, tüm tevsik edici belge ve yazışmaların muhafazasının ve gerektiğinde ibraz edilmesinin şart olduğu tabiidir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU UYGULAMASI:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun (8/2) maddesine göre, vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV'yi fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleflerdir. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblağı gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.

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

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

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



TÜRMÖB

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

GİB tarafından konu ile ilgili olarak verilen örnek özelgelerden olan 11.11.2016 tarih ve 93767041-130[25-2013/100]-84 sayılı özalgede ise özel olarak aşğıdaki vergisel değerdendirmeler yapılmış bulunmaktadır.

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

Bu durumda, ithalatçısı olduğunuz yurt dışı firmadan credit note (ciro primi) adı altında sağladığınız menfaatin kurum kazancı olarak değerdendirilmesi ve bu şekilde vergilendirilmesi gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN

....

Konuyla ilgili olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin I/C-1.1.2. Fazla veya Yersiz Ödenen Verginin İadesi başlıklı bölümde, "...." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, fiili ithal tarihinden sonra yurtdışındaki firmanın alış iskontosu nedeniyle tarafınıza göndereceği "credit note" belgesine istinaden lehinize bir fiyat indirim yapılması nedeniyle ortaya çıkan KDV, ilgili dönemde indirim konusu yapıldığından, indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.”

Bu bağlamda, fiili ithal tarihinden sonra yurt dışındaki firmalardan **ciro primi/alış iskontosu/fiyat ya da karlılık düzeltmesi, emtia değer kaybı gibi** nedenlerle, “creditnote” belgesine istinaden lehinize bir fiyat indirim yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanunun 35 inci maddesi hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

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

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

Özelgelerde de yer verildiği biçimde, konuyla ilgili olarak 21.05.2016 tarihinde yapılan değişiklik ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin I/C-1.1.2. Fazla veya Yersiz Ödenen Verginin İadesi başlıklı bölümde, " İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığı tespit edildiği durumlar dâhil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez. İthalat sırasında fazla veya yersiz ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Bu uygulama yurtdışından temin edilen hizmetlere (gayri maddi hak ödemeleri dâhil) ilişkin sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen vergiler için de geçerlidir ” açıklamasına yer verilmiştir.



TÜRMÖB

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

Filii ithal tarihinden sonra yurtdışındaki işletmeler tarafından, ciro primi, fiyat düzeltmesi/revizesi, alış iskontosu ve benzeri adlar altında yapılan parasal düzeltme/iade nedeniyle düzenlenen "credit note" belgesine istinaden bir fiyat indirimi, iskinto, prim ödemesi, emtia değer kaybı ya da karlılık revizesi yapılması nedenleriyle, ilgili emtianın ithalatı aşamasında yüklenilen/ödenen KDV, ilgili dönemde indirim konusu yapıldığından, bu işlem nedeniyle indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına ve ilgili düzeltme/indirim tutarı üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır.

Bu açıklamalar sonucu olarak; ciro primi/credit note ve benzeri ithal edilen emtianın fiyatını değiştiren işlemlerle ilgili olarak gerekli faturalar düzenlenmelidir. Muhtelif matrahta değişiklik işlemlerini içeren işlemleri ile ilgili olarak KDVK açısından yapılması gereken ilave herhangi bir işlem ve düzeltme bulunmamaktadır.

“Kıymeti Düşen Emtia” ile ilgili olarak VUK’un 278’nci maddesinde aşağıdaki düzenlemeye yer verilmiştir.

“Yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden veyahut bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlak, paslanmak gibi haller neticesinde iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış vakı olan emtia ile maliyetlerinin hesaplanması mütat olmıyan hurdalar ve döküntüler, üstüğü, deşe ve ıskartalar emsal bedeli ile değeri.”

Emtianın değeri ile ilgili VUK’un 274’üncü maddesinde ise şu ifadelerin yer aldığı görülmektedir: “Emtia, maliyet bedeliyle değeri. Emtianın maliyet bedeline nazaran değeri günündeki satış bedelleri % 10 ve daha fazla bir düşüklük gösterdiği hallerde mükellef, maliyet bedeli yerine 267 nci maddenin ikinci sırasındaki usul hariç olmak üzere, emsal bedeli ölçüsünü tatbik edebilir. Bu hüküm 275 inci maddede yazılı mamuller için de uygulanabilir.”

KDVK’nın 17/4-g madde düzenlemesi ile hurda veya atık metal, plastik, kâğıt ve cam ile konfeksiyon kırıntılarının teslimlerinde KDV uygulanmaz. İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal kırıntı, döküntü ve talaşların teslimi de bu kapsamda vergiden müstesnadır.

KDVK’nın 30/a maddesine göre, vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmetin ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV’nin indirim konusu yapılmayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak aynı maddede bu hükmün, Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fıkrasının (ı) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler için uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Ayrıca ilgili maddenin c bendinde, deprem, sel felaketi ve Maliye Bakanlığının yangın sebebiyle mücbir sebep ilan ettiği yerlerdeki yangın sonucu zayı olanlar hariç olmak üzere, zayı olan mallara ait KDV’nin de mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV’den indirilemeyeceği düzenlemesi yapılmıştır.

Mükelleflerin faaliyetlerine ilişkin olarak stoklarında mevcut olan ancak kullanım süresi geçen veya bir başka nedenle kullanılmayacak durumda olan malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV’nin, Kanunun (30/c) maddesi hükmü uyarınca indirim konusu yapılması mümkün değildir. Söz konusu malların ilgili mevzuat uyarınca teşkil edilen resmi komisyonlar veya Takdir Komisyonu huzurunda imha edilmesi durumunda da bu mallara * ilişkin yüklenilen KDV indirilemez. Bu çerçevede, zayı olan mallara ait yüklenilen ve daha önce indirim konusu yapılan KDV’nin, imha tarihini kapsayan vergilendirme dönemine ait 1 No.lu KDV Beyannamesinin “İlave Edilecek KDV” satırına dahil edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.



TÜRMOB

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

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

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

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

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

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

8.1.3.1. Malların Zayi Olması Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

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

Bu çerçevede;

- İmalatta kullanılmak için alınan ancak imalata girmeden eskime, bozulma, çürüme, çatlama vb. nedenlerle kullanılamaz hale gelen ve bu nedenle imalatta veya ambalajlamada kullanılabilme vasfını yitiren hammadde ve malzeme ile ambalaj maddeleri,

- Son kullanma tarihinin geçmesi, çeşitli kimyasallar içerdiğinin tespit edilmesi gibi nedenlerle kanunen tekrar satılması mümkün olmayan ve imha edilen bisküvi, çikolata, konserve gibi gıda ürünleri,

- Sağlık Bakanlığınca kullanımının yasaklanması nedeniyle imha edilen ilaçlar ile kullanım süresi içinde formül hatası bulunan, miadının dolması veya hasar görmesi nedeniyle kullanılamaz hale gelmiş, üretimden kalkmış, insan sağlığını tehdit eden ilaçlar,

- Hatalı dikim, renk farklılığı, leke ve benzeri nedenlerle ya da şirket politikası gereği satışı mümkün olmadığından imha edilen mallar,

- Kullanım ömrünü tamamladığı için imha edilen araç lastikleri

için yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

8.1.3.2. Malların Değerinin Düşmesi Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

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

Örneğin;

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

8.1.3.3. Fire Sonucu Meydana Gelen Kayıplar

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

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

Örneğin;

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

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

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

7103 Sayılı Kanununun 10 uncu maddesiyle VUK'a 278/A maddesi olarak eklenen ve 27.03.2018 tarihinden itibaren yürürlüğe giren "İmha edilmesi gereken mallar" başlıklı düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

"Bozulma, çürüme veya son kullanma tarihinin geçmesi gibi nedenlerle imha edilmesi gereken emtia, bu mahiyetteki imha işlemleri süreklilik arz eden mükelleflerin başvurularına istinaden, bu Kanununun 267 nci maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendindeki usulle mukayyet olmaksızın, Maliye



TÜRMÖB

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

Bakanlığı tarafından belirlenen usul çerçevesinde ve tayin olunan imha oranı dikkate alınmak suretiyle değerlendirilir.

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

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

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

Maddede öngörülen değerlendirme uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ise; İmha Edilen Emtianın Değerlenmesinde Genel Uygulama, Bozulma, Çürüme veya Son Kullanma Tarihinin Geçmesi Gibi Nedenlerle Süreklilik Arz Eden İmha İşlemlerine Konu Emtianın Değerlenmesi başlıklı olmak üzere, işlemler/esaslar ayrı ayrı 496 seri numaralı VUK Genel Tebliğinde açıklanmış belirlenmiştir.

GVK'nın 40.'ncı maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, aynı fıkranın (6) numaralı bendinde ise işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçların, safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği hükmüne bağlanmış olup, KVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde ise bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmeyeceği hükmüne yer verilmiştir.

Gümrük vergisi ile K.K.D.F'nin ödendiği dönemde GVK'nın 40'ncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendi (işletme ile ilgili olmak şartıyla; bina, arazi, gider, istihlak, damga, belediye vergileri, harçlar ve kaydiyeler gibi ayni vergi, resim ve harçlar kapsamında)gereğince ticari kazancın tespitinde gider veya maliyet unsuru olarak kabul edilmesi mümkün bulunmaktadır.

GİB tarafından verilen örnek mahiyetinde değinilmiş bulunan 04.06.2014 tarih ve 27575268-105[313-2013-282]-569 sayılı benzer vergisel açıklamalar içeren Özelgede de bu bağlamda değerlendirmelere yer verilmiş bulunmaktadır.

d-GİB tarafından verilen 25.02.2013 tarih ve 49327596-KVK-2010-48 sayılı özelgede hava taşıtlarının yurt dışından/yurt dışında kiralanması işlemi ile ilgili olarak aşağıdaki vergisel değerlendirmeler yapılmış bulunmaktadır.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ...Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numarasında kayıtlı mükellefi olduğunuz, Amerika Birleşik Devletlerinde yerleşik firmadan yine aynı ülkede yerleşik finansal kiralama şirketi aracılığıyla 60 ay süreyle uçak kiralandığınız ve kiralamış olduğunuz bu uçakları Türkiye'ye getirmeden Rusya Federasyonu Devletinde yerleşik bir firmaya kiraya vermiş bulunduğunuz



TÜRMÖB

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

belirtilerek;

-Finansal kiralama şirketine ödenecek kira bedellerinin kurumlar vergisi kesintisine ve katma değer vergisine tabi olup olmadığı,

-Uçakların Türkiye'ye getirilmeden Rusya Federasyonu Devletinde yerleşik firmaya kiraya verilmesi sonucunda tahsil ettiğiniz kira bedelinin kurumlar vergisi uygulamasının nasıl olacağı ve yurt dışından yapılacak kesintilerin Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilip edilmeyeceği,

-Tahsil edilen kira bedelinin katma değer vergisinin konusuna girip girmediği katma değer vergisinin konusuna girmiyorsa yüklenilen katma değer vergisinin iade olup olmayacağı

konularında Başkanlığımız görüşümüz sorulmaktadır.

I -KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların fıkra da sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslarda dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup 12/01/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile gayrimenkul sermaye iratlarından yapılacak tevkifat oranları 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından % 1, diğerlerinden % 20 olarak belirlenmiştir.

Aynı Kanunun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Yine aynı Kanunun 33 üncü maddesinde;

"(1) Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.

(2) Kanunun 7 nci maddesinin uygulandığı hallerde, yurt dışındaki iştirakin ödemiş olduğu gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler, kontrol edilen yabancı şirketin Türkiye'de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

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

(4)Yurt dışı kazançlar üzerinden Türkiye'de tarh olunacak vergilere mahsup edilebilecek tutar, hiç bir surette yurt dışında elde edilen kazançlara Kanunun 32 nci maddesinde belirtilen kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz. Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.

(5) Geçici vergilendirme dönemi içinde yurt dışından elde edilen gelirlerin bulunması halinde, bu



TÜRMÖB

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

gelirler üzerinden elde edildiği ülkelerde kesinti veya diğer şekillerde ödenen vergiler, o dönem için hesaplanan geçici vergi tutarından da mahsup edilebilir. İndirilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara Kanununun 32 nci maddesinde belirtilen geçici vergi oranının uygulanmasıyla bulunacak tutardan fazla olamaz.

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

..."

hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Amerika Birleşik Devletleri mukimi şirketten kiralayacağınız uçaklar nedeniyle bu şirkete yapılacak ödemeler gayrimenkul sermaye iratı niteliğinde olup %20 oranında vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, söz konusu kiralamanın 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında gerçekleştirilmesi halinde bu ödemelerden % 1 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

Diğer taraftan, uçakların Türkiye'ye getirilmeden Rusya Federasyonu Devletinde yerleşik firmaya kiraya verilmesi karşılığında elde edilen gelirin ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, yurtdışında ödenen vergilerin Kurumlar Vergisi Kanununun 33 üncü maddesinde yer alan şartların sağlanması halinde Türkiye'de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebileceği tabiidir.

II- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN :

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi ile Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ise işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği belirtilmiştir.

Buna göre, Türkiye sınırları içinde ifa edilmeyen veya Türkiye'de yararlanılmayan hizmetler KDV nin konusuna girmemekte olup, söz konusu kiralama işleminin verginin konusuna girmemesi nedeniyle bu kiralama dolayısıyla yüklenilen vergilerin KDV Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi gereğince indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, indirim konusu yapılmayan KDV tutarının Gelir veya Kurumlar Vergisi mevzuatının asıl harcama için öngördüğü hükümler çerçevesinde gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider hesaplamalarına alınması gerekmektedir.

III- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:

a) ABD'de mukim finansal kiralama şirketine yapılan ödemelere ilişkin değerlendirmeler:

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Amerika Birleşik Devletleri Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma



TÜRMÖB

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

Anlaşması 19.12.1997 tarihinde yürürlüğe girmiş olup hükümleri 01.01.1998 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

ABD'den finansal kiralama yoluyla uçak alımı karşılığında yapacağınız kira ödemelerinin Türkiye-ABD Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ni düzenleyen 12 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmekte olup söz konusu maddenin 1, 2 ve 3 üncü fıkraları;

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddi hak bedelleri, elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı diğer Akit Devletin bir mukimi ise bu şekilde alınacak vergi, 3 üncü fıkranın (a) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafı tutarının yüzde 10'unu ve 3 üncü fıkranın (b) bendinde tanımlanan gayrimaddi hak bedelinin gayrisafı tutarının yüzde 5'ini aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi:

a) Sinema filmleri, radyo ve televizyon yayınlarında kullanılmak amacıyla üretilen filmler, bantlar ve diğer reproduksiyon araçlarına ilişkin ödemeler de dahil olmak üzere, edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının, patentin, almeti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı veya satışı (verimliliğe, kullanıma veya tasarrufa bağlı olduğu takdirde) ile;

b) Sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı karşılığında ödenen her türlü ödemeyi kapsar." hükümlerini öngörmektedir.

Buna göre, 3 üncü fıkra kapsamında, finansal kiralama şirketine yapılacak olan gayrimaddi hak bedeli ödemelerine uygulanacak vergi tevkifat oranı, aynı maddenin 2 nci fıkrası gereğince %5'i aşmayacaktır. Ancak, söz konusu ödemeler için iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın belirlenmiş olması halinde bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Diğer taraftan aynı Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrası hükmü gereğince, söz konusu ödemeler için Türkiye'de bu şekilde ödenen vergi, ABD'de ödenecek Birleşik Devletler vergisinden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Ancak, ABD şirketinin Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmesi için, ABD yetkili makamlarından alacağı ABD'de mukim olduğunu gösterir bir belgenin (mukimlik belgesi) aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya ABD'deki Türk Konsolosluklarınca tasdikli bir örneğini vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz etmesi gerekmektedir. Ödeme zamanına kadar bu ibrazın gerçekleştirilmesi halinde ise, vergilendirmenin iç mevzuat hükümlerine göre yapılması gerekmektedir.

b) Uçakların, Rusya'da mukim firmaya kiraya verilmesi sonucunda tahsil edilen kira bedellerine ilişkin değerlendirmeler:

Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Rusya Federasyonu Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 31.12.1999 tarihinde yürürlüğe girmiş olup hükümleri 01.01.2000 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Diğer taraftan, Türkiye-Rusya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda uçak ve gemilerin



TÜRMÖB

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

kiralınması Anlaşmanın "Deniz, Hava ve Kara Taşımacılığında Sağlanan Kazançlar"ı düzenleyen 8 inci maddesinde özel olarak düzenlenmiş olduğundan, şirketinizin Rusya'ya uçak kiralaması karşılığında elde edeceği gelirlerin, Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ni düzenleyen 12 nci maddesi kapsamında değil 8 inci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu maddenin 3 üncü fıkrası;

"3. 6 ncı madde ile bu maddenin önceki fıkra hükümlerine bakılmaksızın, bir Akit Devlet mukimince, diğer Akit Devletin bir mukimine bir gemi veya uçağın kiralınması dolayısıyla yapılan ödemeler, ilk bahsedilen Devlette vergi tevkifatına tabi tutulabilir." hükmünü öngörmektedir.

Buna göre, Rusya mukimi firmanın uçak kiralaması karşılığında firmamıza yapacağı ödemeler üzerinden Rusya'nın vergi alma hakkı bulunmaktadır. Ancak, Rusya'da bu şekilde ödenecek vergi Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 nci maddesi hükmü gereğince, Türkiye'de bu gelire ilişkin olarak ödenecek vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Hava taşıtlarının yurt dışından/yurt dışında kiralınması ile ilgili olarak GİB tarafından verilen 15.10.2021 tarih ve E-62030549-125-846149 sayılı özalgede ise bu defa "Fransa Mukimi Firmadan Helikopter Kiralınması Nedeniyle Yapılan Ödemelerden Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı" hususu aşağıdaki gibi açıklanmış bulunmaktadır.

"İlgide kayıtlı özalg talep formunda, ülkemizde yaşanan orman yangınları nedeniyle Fransa'da mukim olan ve Türkiye'de işyeri ve daimi temsilcisi bulunmayan ... firmasından, 50 uçuş saati süreyle helikopter ve uçuş ekibi ile yangın söndürme ve soğutma hizmetinin alındığı belirtilerek, söz konusu helikopter ve uçuş ekibi için yapılacak ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanunu ve Katma Değer Vergisi Kanunu kapsamında kesinti yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşleri sorulmuştur.

A- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

.....

Taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türkiye'de kiralınmasından elde edilen iratlar, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır. Bunlar, dar mükellef kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesine göre, bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz ve taşınır malların Türkiye'de bulunması ve bu mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. 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.

1 seri no. lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin "III- Dar Mükellefiyet Esasında Verginin Tarhı ve Ödenmesi" başlıklı bölümün alt bölümlerinde dar mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde de 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 maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından kurumlar



TÜRMÖB

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

vergi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmıştır. 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranı, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1, diğerlerinden %20 olarak belirlenmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ülkemizde yaşanan orman yangınları nedeniyle, Derneğin Fransa'da mukim olan ... firmasından Türkiye'de yangın söndürme ve soğutmalarına katılmak üzere, 50 uçuş saati süreyle helikopter ve uçuş ekibi için yapacağı ödemeler, iç mevzuatımıza göre kira ödemesi olarak değerlendirilmesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine göre %20 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

B- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:

Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01.01.1990 tarihinden itibaren uygulanmakta olup söz konusu Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ne ilişkin 12 nci maddesinin 1, 2 ve 3 üncü fıkralarında;

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak kendisine ödemedede bulunan kişi gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi gayrimaddi hak bedelinin gayrisafı tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, 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 hakkı karşılığında elde edilen her nevi bedeli kapsar."

hükümleri öngörülmüştür.

Buna göre, Fransa'da mukim olan ve Türkiye'de kanuni merkezi veya iş yeri bulunmayan ... şirketten mürettebatıyla birlikte helikopter kiralama faaliyetinin, ilgili Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri"ni düzenleyen 12 nci maddesi hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu Anlaşmanın 12 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında gayrimaddi hak bedeli tanımlanmakta olup mürettebatıyla birlikte helikopter kiralama faaliyetinin, bu fıkrada yer alan "..sınai, ticari, bilimsel teçhizatın kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında elde edilen her nevi bedeli kapsar." ifadesi kapsamında değerlendirilmesi ve Türkiye'de doğan ve Fransa'da mukim kuruma yapılan bu türden ödemelerin gayrisafı tutarı üzerinden Anlaşmanın 12 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca Türkiye'de %10 oranını aşmayacak şekilde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Ancak, söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Fransa mukimi firmanın Türkiye'de elde ettiği kazanç veya iratların ilgili Anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için, mukimi olduğu ülkenin yetkili makamlarından mukimlik belgesi alması ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarınca tasdikli Türkçe tercümesinin bir örneğini, kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi tevkifatı yapacak vergi sorumlularına ibraz etmeleri



TÜRMÖB

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

gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümleri uygulanacaktır.

C- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun,

.....

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I/C.2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı bölümünde;

"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."

açıklamalarına yer verilmektedir.

Buna göre, Derneğiniz tarafından orman yangınlarında kullanılmak üzere Fransa mukimi firmadan alınan yangın söndürme helikopteri ve uçuş ekibinin kiralanması hizmetinden Türkiye'de yararlanıldığından, bu hizmetlerin KDV'ye tabi tutulması gerekmekte olup söz konusu hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin, hizmeti alan Derneğiniz tarafından 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenmesi gerekmektedir."

GİB tarafından verilen, "Ürdün mukimi firmadan kiralanılan uçağın Moldova mukimi başka bir firmaya kiralanmasından elde edilen kazançların vergilendirilmesi" başlıklı, 13.09.2018 tarih ve 62030549-125[30-2016/285]-821329 sayılı özelgede ise aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"...

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

....

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin; birinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği; ikinci fıkrasında, Kanunun birinci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği; üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (ç) bendinde de taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen kazançların, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.



TÜRMOB

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

Aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır. Bunlar dar mükellef kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesine göre, bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmazların Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. 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 karından ayrılmasıdır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin birinci maddede yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Bu kapsamda, Şirketinizce Türkiye'ye getirilmeden Moldova'da bulunan ... firmasına kiralanmış uçaklar nedeniyle elde edilen kazancın kurum kazancınıza dahil edilmesi gerekmekte olup söz konusu kiralama işlemlerinde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan transfer fiyatlandırılması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümlerinin de dikkate alınması gerektiği tabiidir.

Ayrıca, anılan Kanunun 30 uncu maddesinde, 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 maddenin birinci fıkrasının (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hüküm altına alınmıştır. 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile gayrimenkul sermaye iratlarından yapılacak kesinti oranı, 3226 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarında %1, diğerlerinde %20 olarak belirlenmiştir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN:

.....

Bununla birlikte, gayrimaddi hak bedelleri tanımının yapıldığı bu fıkranın İngilizce metninde yer alan "sınai, ticari veya bilimsel teçhizat" ibaresine Türkçe metinde sehven yer verilmediği tespit edilmiş olup metinler arasında bir farklılık olması durumunda Anlaşma hükmü gereğince İngilizce metin esas alınacaktır. Bu çerçevede, söz konusu Anlaşmanın uygulamasında 12 nci maddenin 3 üncü fıkrasındaki tanım kapsamında "sınai, ticari veya bilimsel teçhizat" ibaresinin bulunduğu dikkate alınmalıdır.

Buna göre, ... firmasına yapılan gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden Türkiye'nin %12'yi aşmayan oranda vergi alma hakkı bulunmaktadır. Ancak, bu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın öngörülmesi halinde iç mevzuatımızdaki bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

.....

Buna göre, uçak kiralama karşılığında Moldova mukimi ... firması tarafından şirketinize yapılan gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden Moldova'nın %10'u aşmayan oranda vergi alma hakkı bulunmaktadır.



TÜRMOB

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

Öte yandan, çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin Moldova ve Ürdün Anlaşmalarının sırasıyla 22 nci ve 23 üncü maddelerine göre Moldova'da ödenen vergi Türkiye'de, Türkiye'de ödenen vergi ise Ürdün'de ödenecek vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için Türkiye ve Ürdün'de yerleşik kurumların bu ülkelerde mukim olduklarının ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkelerde vergilendirildiklerinin ilgili ülke yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve Türkiye yönünden bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya Ürdün'deki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

.....

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; yapılan bir hizmetin KDV ye tabi tutulması için söz konusu hizmetin Türkiye'de yapılması veya hizmetten Türkiye'de faydalanılması gerekmektedir.

Bu itibarla yurt dışında mukim firmaya ait uçağın şirketiniz tarafından kiralanarak Türkiye'ye getirilmeksizin yurt dışındaki başka bir firmaya kiraya verilmesi işlemleri Türkiye'de yapılan veya Türkiye'de faydalanılan hizmetler niteliğinde olmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir.”

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- Almanya'da yerleşik Iron Heel GMBH'den 2019/Ocak-Aralık dönemlerinde periyodik olarak alınan online/çevrimiçi eğitim hizmeti için aylık/dönemsel ödenen tutarların tamamının 2019 hesap dönemi gider hesapları ile ilişkilendirilmesinde vergisel bir eleştiri bulunmamaktadır.

2- Alınan eğitim hizmeti, ÇVÖA hükümleri bağlamında, Iron Heel GMBH tarafından Almanya'da elde edilen ticari kazanç kapsamında bulunduğundan, ödemeler üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamında herhangi bir Kurumlar Vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

3- Almanya'da ifa edilen eğitim hizmetinden Türkiye'de faydalanıldığından, KDVK'nın 1,4,6 ve 9'uncu maddeleri düzenlemeleri ışığında, ödeme tutarları üzerinden %18 oranında KDV tevkifatının yapılması ve mükellef kurum tarafından aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla beyan edilmesi gerekmektedir.

4- İşlemlerle ilgili olarak KVK'nın 13'üncü maddesi düzenlemesi kapsamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması yönünden ayrıca bir değerlendirme yapılmayacaktır.

5- Almanya'da yerleşik Iron Heel GMBH'ye fiilen Almanya'da 200 gün süresince verilen teknik danışmanlık hizmeti karşılığı elde edilen kazanç, ÇVÖA'nın ticari kazançlara/işyeri oluşumuna dair hükümleri gereği Almanya'da vergilendirilecek, Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç üzerinden Almanya'da ödenen vergiler, KVK'nın 33'üncü maddesi düzenlemeleri çerçevesinde Türkiye'de beyan edilen Kurumlar Vergisinden mahsup edilebilecektir.

6- Söz konusu hizmet yurt dışında ifa edildiği ve hizmetten yurt dışında faydalanıldığı için KDVK'nın konusuna girmemektedir.

7- Yazılım, teknik destek ve danışmanlık hizmeti, Türkiye'de yerleşmiş olmayan, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında yerleşik kuruma Almanya'da verilmiş bulunduğundan, elde edilen kazanç ile ilgili olarak KVK'nın 10/ğ bendi düzenlemesinden yararlanılamayacaktır.

8- Hizmetin ifası, kazanç tutarının tespiti ve hizmetin niteliğine dair mevcut bilgiler ışığında, KVK'nın 5/1-h madde düzenlemesinin de değerlendirilmesi olanaklı bulunmamaktadır.



TÜRMÖB

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

9- İşleme ilgili olarak KVK'nın 13'üncü maddesi düzenlemesi kapsamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması yönünden ayrıca bir değerlendirme yapılmayacaktır.

10- Almanya'da elde edilen ücret gelirlerini vergileme yetkisi ÇVÖA hükümleri uyarınca kural olarak Almanya'nın olacaktır. Anlaşmanın Almanya'ya vergilendirme hakkı verdiği durumda ortaya çıkan çifte vergilendirme, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı hükümleri çerçevesinde, ücret ödemeleri üzerinden Almanya'da ödenen verginin Türkiye'de ödenecek vergiden mahsup edilmesi ile önlenecektir.

11- Satışını yapmak üzere İngiltere'de yerleşik Time Machine Holdings PLC'den alınan yazılım, taraflar açısından doğrudan (dar mükellefiyet bağlamında) ticari kazanç doğurucu nitelikte olduğundan, ÇVÖA düzenlemelerine göre ticari kazanç kapsamında yapılan bu ödeme üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

12- 01.03.2019 tarihinde yapılan 100.000 Avro ödeme, satış hakkına sahip olduğu 5 yıl süresince giderleştirilecektir. 2019 hesap döneminde giderleştirilecek kısım, $(100.000/60 \text{ ay} \times 10\text{ay}) = 16.666 \text{ Avro} \times 6 = 100.000 \text{ TL}$ 'dir.

13- Yazılım satış hakkı için yapılan ödeme tutarı olan $(100.000 \times 6) = 600.000 \text{ TL}$ üzerinden, KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca, Mart/2019 vergilendirme döneminde, KDVK'nın 1, 6 ve 9'uncu maddeleri gereği %18 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

14- ÇVÖA ve dar mükellefiyet bağlamında satın alınan program için yapılan ödeme, program genel nitelikte bir üretim ve satış sürecini içeriyorsa ticari kazanç, mükellef kuruma özgü/özel üretilmiş bir yazılım ise serbest meslek kazancı üzerinden değerlendirilecek ve (soruda belirtilen veriler ışığında) KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamında vergi kesintisine tabi tutulmayacaktır.

15- Yazılım için yapılan ödeme tutarı olan $(10.000 \times 6) = 60.000 \text{ TL}$ üzerinden, KDVK'nın 1,6 ve 9'uncu maddeleri düzenlemeleri uyarınca, Ocak/2019 vergilendirme döneminde, %18 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

16- Güvenlik yazılım kullanım hakkı, soruda belirtilen niteliği itibarıyla, gayri maddi hak niteliği kazanmış bulunduğundan, bu yazılım için yapılan ödemelerin brüt tutarı $(100.000 / 0,9 \times 100 \times 6) = 666.666,67 \text{ TL}$ üzerinden ise KVK'nın 30'uncu maddesi düzenlemesi uyarınca %15 (ÇVÖA hükümleri gereği %10) oranında $(666.666,67 \times \%10) = 66.666 \text{ TL}$ vergi tevkifatı yapılacaktır.

17- Yazılım kullanım hakkı için yapılan ödemenin brüt tutarı tutarı olan 666.666,67 TL üzerinden, KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca Mayıs/2019 vergilendirme döneminde %18 oranında $(666.666,67 \times \%18) = 120.000 \text{ TL}$ KDV tevkifatı yapılacaktır.

18- VUK'un 333 ve ilintili genel tebliğ düzenlemelerinde yer verildiği biçimde, kullanım süresi belli edilmişse bu süre zarfında, belli edilmemişse (ya da muvazaalı olarak belli edilmişse) yazılım kullanım hakkı/lisansı olarak satın alınan iktisadi kıymet gayrimaddi hak kapsamında 15 yıl, stok takip yazılımı/programı olarak satın alınan iktisadi kıymet 3 yıl içerisinde itfa edilecektir.

19- KDVK düzenlemesi gereği credit note belgesi VUK kapsamında geçerli bir belge olmamakla birlikte, ithal edilen emtianın ithalat fiyatının düzeltilmesi olarak değerlendirildiğinden, gümrük tarafından ithalat aşamasında tahakkuk ettirilen KDV'nin matrahında bir değişikliğe yol açmayacak ve söz konusu bedel (600.000 TL) üzerinden yurt dışındaki kurum adına ayrıca bir KDV hesaplanmayacaktır.

20- 600.000 TL, 20.12.2019 tarihinde ithal edilen ticari emtianın maliyeti ile ilişkilendirilmeksizin doğrudan 2019 hesap dönemi Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde kazanç unsuru olarak dikkate alınacaktır.

21- İthal edilen emtia maliyeti olarak, (50.000 TL'nin bileşiminin gider ya da maliyet olarak dikkate alınıp alınmasına göre), 2.400.000 TL ya da 2.450.000 TL kayıt altına alınacak, gümrük idaresi



TÜRMÖB

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

tarafından ithalat aşamasında KDV matrahı olarak 2.400.000 TL üzerinden gerekli vergi tahakkukları yapılacaktır.

22- KKDF düzenlemeleri (ve özelge/genel yazı içerikleri) gereği, ithalat tarihi itibarıyla 600.000 TL ödemeye dönük belgelendirme işleminin Gümrük İdaresi nezdinde gerçekleştirilmesi durumunda, KKDF matrahı 1.800.000 TL, aksi durumda 2.400.000 TL olacaktır.

23- Defolu emtianın ithalatçıya iade edilmeksizin yurt içinde satışında, herhangi bir zayıt söz konusu olmadığından 496 seri numaralı VUK Genel Tebliğ düzenlemeleri dikkate alınmayacak, satışa konu emtianın ilgili olduğu vergi oranı üzerinden KDV hesaplanacaktır.

24- 60 seri numaralı KDV sirküleri uyarınca, malın tamamen yok olmaması, ancak değerinde önemli derecede düşüklük meydana gelmesi halinde malın zayı olması hükümleri geçerli olmayacaktır. Bu durumda malların zayı olması değil, düşük bedelle veya zararına satışı söz konusu olduğundan, bu malların iktisabı dolayısıyla yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

25- Gümrük idaresi tarafından tahsil olunan 108.000 TL KKDF'nin dönem gider hesaplarına alınmasında vergisel bir sakınca bulunmamaktadır.

26- ABD'de yerleşik kurumdan kiralanan helikopterin Yunanistan'da yerleşik kuruma kiralınması işlemi karşılığı elde edilen 50.000 USD kazanç Türkiye'de genel sonuç hesaplarına alınarak, 2019 hesap dönemi Kurumlar Vergisi matrahına dahil edilecektir.

27- ABD'de yerleşik kurumdan kiralanan helikopter için yapılan kira ödemesinin (G.M.S.İ. niteliği gereği) brüt tutarı üzerinden, KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılacaktır.

28- ABD ve Yunanistan'da yerleşik kurumlarla gerçekleştirilen kiralama işlemlerinde gerek hizmet ifası, gerekse hizmetten faydalanma Türkiye'de gerçekleşmediğinden KDVK açısından verginin konusuna giren bir işlemde söz edilemeyecektir.

41

YANIT 3

KVK'nın 12'nci maddesiyle örtülü sermaye müessesesi yeniden düzenlenmiş, örtülü sermaye uygulamasında borç/öz sermaye oranı, ortakla ilişkili kişi ve öz sermaye tanımlarına açık bir şekilde yer verilmiştir.

KVGT'de de ayrıntılı olarak açıklandığı biçimde, kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları her türlü borcun, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacaktır.

Borcu kullanan kurumun, borcu ortaklık ilişkisi olan bir kurumdan veya ortakları ile ilişkili bir başka kurumdan doğrudan temin etmemesi örtülü sermayenin mevcut olmayacağı anlamına gelmemektedir. Borcun, ortak veya ortakla ilişkili kişiden ancak üçüncü kişi üzerinden dolaylı olarak temin edilmesi durumunda da örtülü sermaye söz konusu olabilecektir. Dolaylı olarak temin edilen borçlanmalarda araya birden fazla kurumun girmesi borcun örtülü sermaye olarak kabul edilmesine engel teşkil etmemektedir.

Öz sermaye kavramı; kurumun VUK uyarınca tespit edilmiş olan hesap dönemi başındaki öz sermayesini ifade etmektedir. VUK'un 192'nci maddesi uyarınca öz sermaye, aktif (mevcutlar ile alacaklar) toplamı ile borçlar arasındaki farktır. Yeni kurulan kurumlar bakımından kuruluş tarihinde anılan Kanuna göre tespit edilen öz sermaye tutarı, hesap dönemi başındaki öz sermaye olarak dikkate alınacaktır. Buna göre, kurumların yapmış oldukları borçlanmaların örtülü sermaye olup olmadığı



TÜRMÖB

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

yönündeki tespit, hesap dönemi başındaki bilançoda yer alan öz sermaye ile kıyaslanmak suretiyle yapılacaktır.

Kanunda borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin geçici vergi dönemleri de dahil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır.

KVGT'nin "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 sayılmayacağı, 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 kullandırma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmaların, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulduğu; kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan temin edip ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şartlarla kısmen veya tamamen aktardığı kredilerin, örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate alınmayacağı belirtilmiştir.

Buna göre, söz konusu şirketin bankadan temin ettiği krediyi, kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullanma şartlarında herhangi bir değişiklik yapmadan ilişkili kişilerin kullandırması durumunda, söz konusu krediler örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate alınmayacaktır.

Bankadan temin ettiği krediyi aynı faiz oranı ve masrafları ile ilişkili şirketlerine kullandırması işlemi, krediyi kullandıran şirket tarafından ilişkili kişiye sunulan bir finansman hizmeti mahiyetinde olup, söz konusu finansman hizmetinin ilişkisiz bir gerçek kişi veya kuruma verilmesi durumunda verilen bu hizmet karşılığı ilişkisiz kişiden bir bedel talep edileceğinden, bu hizmetin ilişkili kişiye verilmesi durumunda da verilen hizmet karşılığı bir bedelin talep edileceği tabiidir.

Dolayısıyla, adı geçen şirketin bankadan temin ettiği krediyi aynı faiz oranı ve masrafları ile ilişkili kişilere kullandırması işleminde, finansman hizmetine ilişkin bedelin KVK'nın 13'üncü madde hükmü ile anılan Tebliğde yapılan açıklamalara göre belirlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, bankadan temin edilerek aynı şartlarda ilişkili şirketlere kullanılan kredi, için transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümlerine göre belirlenecek emsallere uygun bir bedelin alınması, kredinin aynı şartlarla kullandırılması şartının ihlali anlamına gelmeyecek, dolayısıyla söz konusu borçlar örtülü sermaye sayılmayacaktır.

GİB tarafından verilen özelgelere, KDVK'nın 30/d hükmüne dayanılarak, örtülü sermayeye isabet eden finansman giderlerinin kurum kazancından indiriminin kabul edilmemesi nedeniyle, bu tutarlar üzerinden yüklenilen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilmesinin mümkün olmadığı değerlendirilmiştir.

Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve kur farkının KDV'ye tabi olup olmadığı hususunda **GİB tarafından verilen 11.07.2013 tarih ve 39044742-KDV.1.1021 sayılı özelgede;**

"...Ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, (örtülü sermaye üzerinden emsal faize göre ödenen veya hesaplanan faiz tutarı ve kur farkı) KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman temin hizmeti olarak değerlendirildiğinden, Kanunun 1/1 inci maddesine göre KDV ye tabi olacaktır.



TÜRMOB

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

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12/7. maddesi gereğince, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılması nedeniyle, kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Daha önce indirim konusu yapılan tutarların, indirim hesaplarından çıkarılarak bu tutarların indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığının anlaşıldığı dönem KDV beyannamesinin "ilave edilecek KDV" satırına eklenmek suretiyle beyan edilmesi gerekmektedir." açıklamalarına yer verilmiştir.

GİB'in 18.08.2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.55-130-14 sayılı özelgesinde ise bu defa;

"...Buna göre, ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, KDV Kanununun 1/1 inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV ye tabi bulunmaktadır. Kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 12. maddesi çerçevesinde örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de, KDV Kanununun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır..." değerlendirilmesi yapılmıştır.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1-Iron Heel GMBH-Yerdeniz Holding A.Ş.- Cesur Yeni Dünya A.Ş. arasında kurulan finansman teminine yönelik zincirde, "Örtülü Sermaye" müessesinde köprü kredi uygulaması, Cesur Yeni Dünya A.Ş. üzerinden değil, Yerdeniz Holding A.Ş. üzerindeki finansal akıma bağlı olarak değerlendirilmelidir. Bu açıdan Cesur Yeni Dünya A.Ş. tarafından kullanılan krediler, kredinin kaynağı ve kredilendirme ilişkisi bakımından köprü kredi kullanımı bağlamında ele alınamayacaktır.

2- Yerdeniz Holding A.Ş. tarafından yüklenilen tüm maliyetlerin (Faiz, Kur Farkı, KVK Tevkifatı, KKDF vb.) mükellef kuruma finansman maliyeti olarak yansıtılmasında ve tüm tutar üzerinden KDV hesaplanmasına konu edilmesinde kural olarak (KKEG ve indirimi kabul edilmeyen KDV yönünden) eleştirilecek bir durum bulunmamaktadır.

3- Almanya'da yerleşik Iron Heel GMBH, finansal kurum statüsünde bulunmadığından, finansman temin hizmeti, örtülü sermaye uygulaması bakımından genel mahiyeti itibarıyla değerlendirilecektir.

4- Kredi 01.01.2017 tarihinde kullanılmakla birlikte, kullanım dönemi/süresi boyunca, ilgili hesap dönemleri başındaki özsermayenin 3 katı ile ayrı ayrı kıyaslanacaktır. Bu kontrol sonucunda, 2.000.000 TL tutarındaki kullanımın 01.01.2019 tarihi itibarıyla, kurumun 500.000TL tutarındaki özsermayesinin 3 katını aştığı görülmektedir.



TÜRMÖB

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

5- 01.01.2019 tarihinden, örtülü sermaye şartlarının taşınmadığı 04.10.2019 tarihinde dek 2.000.000 -(500.000 x 3)= 500.000 TL kredi kısmı örtülü sermaye olarak değerlendirilecek ve KVK'nın 12 ve KDVK'nın 30'uncu maddeleri dikkate alınarak işlem yapılacaktır.

6- Genel olarak, örtülü sermayeye isabet eden finansal gider (500.000/2.000.000) x 275.000 = 68.800 TL'nin yaklaşık 9 aylık kısmı olan (68.800/12 x 9)= 51.600 TL'nin KKEG olarak dönem kazancına eklenmesi gerekmektedir.

7- Yine söz konusu tutara isabet eden (51.600 x %18)= 9.288 TL KDV de KDVK'nın 30'uncu madde düzenlemesi gereği, toplam 49.500 TL tutarındaki kısmı indirim KDV tutarından çıkarılmalıdır.

8- Kredi kullanımının Iron Heel GMBH-Yerdeniz Holding A.Ş. finansal hizmet ilişkisi üzerinden gerçekleşmiş olması nedeniyle, gerekli (olması halinde) KVK ve KDVK tevkifatlarının Yerdeniz Holding A.Ş. tarafından yapılmalıdır. Mükellef kurumun bu yönüyle herhangi bir vergi tevkifatı yükümlüğü bulunmamaktadır.

9-04.10.2019 tarihinde alınan "sermayenin artırılması ve ilgili tutarın sermayeye eklenmesi" kararının örtülü sermaye uygulaması bakımından bir önemi bulunmamaktadır.

10- KVK'nın 12/7'nci madde düzenlemesi gereği, söz konusu tutar 2019 hesap dönemi itibariyle mükellef kurum tarafından dağıtılmış kar payı, Yerdeniz Holding A.Ş. tarafından elde edilen iştirak hissesi kazancı olarak dikkate alınacaktır. Yerdeniz Holding A.Ş. tarafından elde edilen iştirak hissesi kazancı ile ilgili değerlendirmeler, bu kurumun beyan durumuna göre yapılmalıdır.

11- 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararıyla 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiş bulunduğundan, 18 seri numaralı KVK Genel Tebliği ile değişik 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinde yer verildiği biçimde ilgili dönemde finansman gider kısıtlaması uygulaması yapılmayacaktır.

44

YANIT 4

Damga Vergisi Kanunu'nun (DVK) 1 ve 3'üncü madde düzenlemeleri ile 12 ve 35 Seri Numaralı DVK Genel Tebliğ uyarınca, kağıdın düzenlenme tarihindeki TCMB Euro Döviz Satış Kuru esas olmak üzere kağıtta yer verilen belli para üzerinden Damga Vergisi beyan edilecektir.

09.08.2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 15.07.2016 tarihli ve 6728 sayılı Kanununun 24/b maddesiyle 488 sayılı Kanununun 6'ncı maddesinin sonuna, "Pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevkifi, cezai şart gibi bir sözleşmenin müeyyidesi mahiyetinde olan taahhütlerden, başlı başına bir sözleşmeye konu olmadıkça damga vergisi alınmaz." şeklinde fıkra eklenmiştir.

Değerlendirme konusu olan sözleşme, DVK'da yapılan değişikliklerin yürürlüğe girmesinden sonraki bir tarihte akdedilmiş olduğundan, vergilendirmede yeni hükümler dikkate alınacaktır.

Ayrıca, 30 Seri No.lu Damga Vergisi Genel Tebliğinde; damga vergisinin KDV hariç olmak üzere sadece işin bedeli üzerinden hesaplanması, KDV dahil edilerek düzenlenen kağıtlardan alınması icap eden damga vergisinin ise katma değer vergisi tutarı düşüldükten sonra kalan meblağ üzerinden hesaplanması gerektiği belirtilmiştir.



TÜRMÖB

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

GVK'nın 42'nci maddesi ile birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerine özel bir vergilendirme sistemi kabul edilmiştir. Yapılan inşaat ve onarım işlerinin bu kapsamda değerlendirilebilmesi için aşağıdaki koşulları taşıması gerekmektedir.

Bir yapım ve onarım işi olması,

Yapım ve onarım işinin taahhüt işi olması,

Yapım ve onarım işinin birden fazla yıla yaygın olması, koşullarının bir arada olması aranır.

Yapım ve onarım işleri özel hukukta "istisna" akdi denilen sözleşme türleri kapsamına girerler. İstisna akdi, bir tarafın bir bedel karşılığında bir üretimde bulunmayı üstlendiği akit türü olarak tanımlanır.

Türk hukuk sistemi içinde inşaat kavramı, herhangi bir kanunda doğrudan tanımlanmamıştır. Bununla birlikte, farklı kanunlarda ve alt düzenlemelerde kavrama farklı adlar altında değinilmiş ve dolaylı tanımlamalar yapılmıştır. Buna göre;

"İnşa" kelimesi; yapma, kurma, "İnşaat" kelimesi; yapı, yapı işleri anlamına gelmektedir. İnşaat, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 5'inci maddesinde "Yapı karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir."

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun tanımlar başlığı altındaki 4'üncü maddesinde "Yapım: Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri",

Çalışma Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar kurulunun 15.06.1983 tarih ve 83/6686 sayılı kararınca kabul edilen İş Kolları Tüzüğünde ise "İnşaat; Bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkam, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işleri" şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca, 5 sıra no.lu KDVK Sirkülerinde "Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri uygulaması" konu başlığı altında Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebilecek işler sayılmıştır. Burada sadece dar anlamda inşaat kavramının içine giren iş ve işlemler sayılmamış, bunlar dışında "elektrik trafosu", "kombi", "çelik kapı" vs. gibi malzemeleri de saymak suretiyle uygulamaya açıklık getirerek malzemelerin tedariki ve montajı da inşaat ve onarım işi olarak sayılmıştır. Bu suretle yapılan inşaat taahhüt işleri uygulamasında Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebilecek işler sayılmış, bu şekilde ortaya çıkan ihtilaflara son verilmiştir.

GVK ile de inşaat terimi yanında onarım kelimesi de dahil edilerek 'yapım işleri' tanımı daha da genişletilmiştir. Onarmak; bozulmuş olan bir şeyi düzeltip yararlı bir duruma sokmak olarak tanımlandığına göre, yine Borçlar Kanunu'na göre bir istisna akdi örneğidir. Bu nedenle diğer koşulların da gerçekleşmiş olması halinde herhangi bir onarım işi de GVK açısından yıllara yaygın nitelik kazanmaktadır.

KVK'nın "Vergi kesintisi" başlıklı 15'inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen kişi, kurum ve



TÜRMÖB

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

kuruluşların, kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında kesinti yapmak zorunda oldukları hüküm altına alınmış olup, anılan fıkranın (a) bendinde GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri kesinti yapılacak ödemeler arasında sayılmıştır. 2009/14594 sayılı B.K.K. ile söz konusu hak ediş ödemeleri üzerinden yapılacak kesinti oranı %3 olarak belirlenmiştir.

Anılan maddenin altıncı fıkrasına göre bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

Buna göre, tevkifatın hakediş bedellerinin nakden veya hesaben ödendiği tarih itibarıyla yapılması gerekmekte olup; hakediş ödemelerinin döviz cinsinden yapılması halinde, ödenecek hakediş bedelleri üzerinden KVK'nın 15'inci maddesine göre yapılacak tevkifatın matrahı, ödemenin yapıldığı tarihteki döviz alış kuru dikkate alınarak hesaplanan TL karşılığı tutar olacaktır.

Diğer taraftan, döviz üzerinden düzenlenen hakedişlerde, hakedişin onay tarihi veya fatura tarihi ile ödeme tarihi arasında kur artışından kaynaklanan fazla ödemeler yıllara sari inşaat işi ile ilgili olduğundan, istihkak tutarına dahil edilmesi ve bu kur farkları üzerinden de tevkifat yapılması gerekmektedir. Ayrıca yıllara sari inşaat işi dolayısıyla döviz cinsinden alınan avansların ve bedeli döviz ile belirlenen hizmetleri tedarik eden firmaların cari hesaplarının geçici vergi dönemi itibarıyla değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farklarında herhangi bir ödeme söz konusu olmadığından tevkifat yapılmaması gerekmektedir. Ancak avans tarihi ile hak ediş ödemesi için faturanın düzenlendiği tarih arasında oluşan kur farklarından tevkifat yapılması gerekmektedir.

Ancak, hesaben ödeme gerçekleştirildikten sonra döviz kurunun düşmesi halinde hesaben ödeme tarihindeki kur esas alınarak hesaplanan tevkifat tutarı; işin bittiği dönem için verilen kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edileceğinden, söz konusu tevkifat tutarının düzeltilmesi veya iadesi söz konusu olmamaktadır.

Yıllara sari inşaat işi nedeniyle elde ettiği hakedişlerin bankalarda değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan kur farkları, faiz ve repo gelirlerinin, yıllara sari inşaat işi ile ilişkilendirilmemesi gerekmekte olup bu gelirlerin tahakkuk ettiği ilgili dönemler itibarıyla kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

GİB tarafından verilen;

28/05/2014 tarih ve 65771276-120[42-2014-3]-10 sayılı

15/05/2013 tarih ve 38418978-120[42/12/23]-448 sayılı

06/03/2013 tarih ve 84098128-125[15-2012/1]-129 sayılı

13/03/2013 tarih ve 19341373-120[ÖZELGE-2012/7]-29 sayılı 22/02/2012 Tarih ve B.07.4.DEF.0.64.10.00-193/03-1 sayılı 28/02/2013 Tarih ve 38418978-120[42-12/28]-166 sayılı 25/10/2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-42-42 Sayılı 30/07/2013 Tarih ve 62030549-125[6-2012/256]-1133 Sayılı 13/05/2013 Tarih ve 38418978-125[15-13/2]-444 Sayılı, 23/08/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-09-GVK-42-32-664 Sayılı 16/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 42-1601 Sayılı 22/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-42-62 Sayılı özelgelere yer alan ortak açıklama çerçevesinde;



TÜRMÖB

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

İnşaat işi kapsamında teslim edilen makine ve teçhizat bedelleri üzerinden de, bu teslimlerin taahhüt edilen işin bütünlüğü içerisinde olması halinde vergi tevkifatı yapılması,

İnşaat işi kapsamında malzeme ve emtia teslimlerinin de yıllara sari inşaat işi olarak kabul edileceği,

Parça parça teslim edilen işlerin ve bağlı montajların (kapı yapımı, teslimi ve montajı örneği ile) yıllara sari inşaat ve onarım işi olarak kabul edileceği,

Farklı işler için ayrı ayrı sözleşme düzenlenmesi işin bütünlüğünü bozmamakta olduğu, yapılan işin kısımlara ayrılmasının iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluğu, bütünlük arz edip etmediği, yapılan sözleşmede ayrı ayrı teslim ve geçici kabulün öngörülüp öngörülmediği, her bir kısım için ayrı bir süre ve bedel belirlenip belirlenmediği gibi durumlar dikkate alınarak değerlendirme yapılması icap edeceği, vergi idaresi tarafından örnek olaylar üzerinden açıklanmıştır.

Bu bilgiler ışığında bahis konusu işlerin tamamı yıllara sari inşaat işi olarak değerlendirilecek, soruda verilen ödeme tarihleri dikkate alınarak, yapılan tüm ödemeler üzerinden KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca %3 vergi tevkifatı yapılacaktır.

Yapım işleri kapsamında yapılması gereken KDV tevkifatı ile ilgili düzenlemeler, KDV Uygulama Genel Tebliğinin C-2.1.3.2.1 Ayrımı ile 63 seri numaralı KDVK Sirkülerinde yer almaktadır.

Bu bölüm kapsamına şu hizmetler girmektedir: Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri.

Yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, boya badana dahil her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler. Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur.

Yapım işleri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dâhil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler. Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında değerlendirilir.

Söz konusu düzenlemeler göre, KDV Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2) ve (I/C-2.1.3.3) bölümleri kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için izleyen bölümlerde belirlenen orandaki kısmı, alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kısım ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyannamede ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenecektir.

Kısmi tevkifat uygulanacak işlemler, söz konusu bölümlerde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından kısmi tevkifat yapılmayacaktır.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler aşağıda iki grup halinde sayılmış olup, tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında tevkifat yapması gerekenler, söz konusu gruplardan birine veya ikisine veyahut söz konusu gruplar kapsamında olan bazı sorumlulara atıf yapılmak suretiyle Tebliğinin ilgili bölümlerinde belirtilmektedir.



TÜRMÖB

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

KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir)

Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

Tebliğ ve sirkülerde örneklendirilmek üzere açıklandığı üzere **i-belirlenmiş alıcılar dışındakilere yapılan** işlerle, **ii-belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde** (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Tebliğ (I/C-2.1.3.1/b) ayırımında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından **01.10.2017 tarihine dek 3/10, (01.03.2021 tarihinden itibaren 4/10)** oranında KDV tevkifatı uygulanır.¹

Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenicilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenicilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır.

Alıcı ve ilk yüklenicinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımı kapsamında yer alması halinde, ilk safhada tevkifat söz konusu değildir. Ancak, ilk yüklenicinin bu yapım işini Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayırımı kapsamında yer almayan alt yüklenicilere devretmesi halinde, kendisi tarafından tevkifat uygulanır.

İşgücü temini hizmetine ilişkin (personel temin hizmeti ifası bağlamında) ayrıntılı açıklamalar, (muhtelif örnekler verilmek suretiyle) 59 seri numaralı KDVK Sirkülerinde de yapılmış bulunmaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinde ayrıntı açıklandığı üzere, fazla veya yersiz tevkif edilerek ödenen vergi bulunması halinde, gerek alıcı gerekse satıcının beyanlarının düzeltilmesi suretiyle işlemin tevkifat uygulanmadan önceki hale döndürülmesi gerekir.

Fazla veya yersiz tevkif edilen vergi öncelikle tevkifatı yapan alıcı tarafından satıcıya iade edilecektir. Alıcının, fazla veya yersiz tevkif ettiği KDV tutarını satıcıya ödemediğini gösterir belge ve satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısı ile birlikte başvurması halinde, fazla veya yersiz tevkif edilen vergi, bu vergiyi vergi dairesine beyan ederek ödeyen alıcıya iade edilecektir.

Tevkifata tabi olmadığı halde tevkifat uygulanan ve satıcı tarafından verginin tamamının beyan edildiği durumlarda, satıcının düzeltmeyi yaptığını gösterir vergi dairesi yazısının ibrazı aranmayacaktır.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1-6728 sayılı Kanun değişikliği sonrasında DVK'nın 6'ncı maddesi uyarınca ayrı bir sözleşmeye konu olmayan cezai şart, tazminat, vb. tutarlar (soruda verildiği gibi 300.000 USD) damga vergi matrahının tespitinde belli para olarak dikkate alınmayacaktır.

2- Damga vergisi matrahı, sözleşmede yer alan vergiye tabi belli para (30 seri no'lu Genel Tebliğde belirtildiği biçimde) KDV hariç tutarı ve (35 seri no'lu Genel Tebliğde yer verildiği biçimde) döviz satış kuru dikkate alınarak belirlenecektir. Soruda ilgili döviz satış kuru verilmediği için vergi matrahı, Nisan/2018 vergilendirme dönemi için $(218.000 / 1,18) = 184.745 \text{ USD} \times 5 = 923.728 \text{ TL}$ olarak belirlenecektir.

3- İşin bütünlüğü, niteliği, yapımına dair başlangıç ve bitişine dair ayrıntıların bir bütün olarak

¹ 01.03.2021 tarihinden itibaren (35 seri numaralı KDV Genel Tebliğ ile değişik) KDV mükelleflerine karşı ifa edilen ve KDV dahil bedeli 5 milyon TL ve üzerinde olan yapım işleri ile bu yapım işleriyle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından (4/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır. Projenin genişlemesi, sözleşme bedelinin güncellenmesi ve benzeri nedenlerle iş bedelinin daha sonra 5 milyon TL'yi aşması halinde, bu durumun ortaya çıktığı tarihten itibaren tevkifat uygulanır.



TÜRMÖB

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

değerlendirilmesi ışığında, Yerdeniz Holding A.Ş.-Cesur Yeni Dünya A.Ş. ve Cesur Yeni Dünya A.Ş.-ABC Ltd. Şti. ile Kaya A.Ş. arasında gerçekleştirilen işlerin tamamı GVK'nın 42'nci maddesinde tanımını bulan yıllara sair inşaat işi niteliğindedir.

4- İşten kaynaklı kar/zarar, Cesur Yeni Dünya A.Ş. tarafından 2020 yılı kurum kazancı içerisinde beyan edilecektir.

5- Ancak hakediş ödemelerinin bankada değerlendirilmesinden kaynaklı 22.000 TL kambiyo karı ve 10.000 TL faiz geliri, yıllara sari inşaat işi kazancının içeriğinden ayrıştırılarak mükellef kurum tarafından 2019 yılı kazancına dahil edilecektir.

6- Zamanında yapılmayan ödemeler nedeniyle Holding adına tahakkuk ettirilen 40.000,00 TL vade farkı ise yıllara sari inşaat işi kapsamında hakediş ödemesi olarak değerlendirilmelidir. Bu tutar (işin bittiği) 2020 yılı kazancına dahil edilerek üzerinden, KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca %3 oranında vergi tevkifatı da yapılacaktır.

7-Kurum tarafından ABC Ltd. Şti. ve Kaya A.Ş.'ye yapılan ödemelerin tamamı, eğitim, başarı primi, kur farkı vb. olmak üzere yıllara sari inşaat ve onarım işinin tam ve bütümlüğü /iş ile ilgili olup, ödeme tutarları %3 oranında vergi tevkifatına konu edileceklerdir.

8-35 seri numaralı KDV Genel Tebliği değişiklik öncesi belirlenmiş alıcılar arasında olmayan Yerdeniz Holding A.Ş ve Cesur Yeni Dünya A.Ş. arasındaki yapım işinden (ve bağlantılı diğer işlerden) kaynaklı teslim ve hizmet ifaları üzerinden KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

10-Belirlenmiş alıcılardan olmayan alt yükleniciler Kaya A.Ş. ve ABC Ltd. Şti tarafından gerçekleştirilen yapım işleri ile ilgili olarak da Cesur Yeni Dünya A.Ş. tarafından herhangi bir KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

11-Kaya A.Ş. tarafından gerçekleştirilen hizmet ifaları yapım işi olarak değerlendirileceğinden, KDV tevkifatına dair olası yükümlülükler, işgücü temin hizmeti kapsamında ayrıca ele alınmayacaktır.

12- Yerdeniz Holding A.Ş ve Cesur Yeni Dünya A.Ş. tarafından yapım işi kaynaklı kısmi KDV tevkifatları hatalıdır.

13- Fazla veya yersiz tevkif edilen vergi öncelikle tevkifata yönelik olarak alıcı ve satıcı tarafından gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması gereklidir.

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Soruda yer verilen durumun çözümlenmesinden bağımsız olarak, hakediş ödemelerinin bankalarda değerlendirilmesinden kaynaklı kur farkı ve faiz gelirlerinin yıllara sari inşaat geliri kapsamında/niteliğinde olduğuna dair bakış açısının, bu yönde verilen yargı kararları ışığında doğru biçimde ve ayrıntılı olarak tartışılması/açıklanması halinde kısmi puan verilecektir.

YANIT 5/a, b, c

Kamu ve özel kuruluşlar ile bankalar arasında yapılan maaş ödeme protokolleri gereğince, yapılan "promosyon" ödemelerinin vergisel boyutu başlıklı 20.11.2008 tarih 4 sıra numaralı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Sirküleri aşağıdaki gibidir:

"1.Giriş:

Kamu ve özel kuruluşlar ile bankalar arasında yapılan maaş ödeme protokolleri gereğince, bankalar tarafından söz konusu kuruluşlara veya personeline aynı veya nakdi olarak yapılan "promosyon"



TÜRMOB

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

ödemelerinin gelir vergisi ve veraset ve intikal vergisi yönünden nasıl değerlendirileceği hususu bu sirkülerin konusunu oluşturmaktadır.

2.Yasal Düzenleme:

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

Anılan Kanunun 62 nci maddesinde ise; iş verenlerin, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olduğu belirtilmiştir.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan şahıslara ait mallar ile Türkiye'de bulunan malların veraset tarihiyle veya herhangi bir suretle olursa olsun ivazsız bir tarzda bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi olduğu, aynı Kanunun 2 nci maddesinin (d) fıkrasında ise ivazsız intikal tabirinin, hibe yoluyla veya herhangi bir tarzda olan ivazsız iktisapları ifade ettiği hükme bağlanmıştır.

3. Promosyon Ödemelerinin Gelir Vergisi ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunları Yönünden Değerlendirilmesi:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre bir ödemenin ücret sayılabilmesi için, işi yapanın işverene tabi olması, muayyen bir işyerine bağlı olarak çalışması, ödemenin bir hizmetin karşılığını teşkil etmesi ve verilen şeyin para, ayın veya para ile temsil edilebilen bir menfaat olması gerekmektedir.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanununa göre de; malların veraset yoluyla veya her ne suretle olursa olsun ivazsız bir şekilde bir şahıstan diğer şahsa intikali veraset ve intikal vergisine tabi olup, ivazlı intikaller ise bu vergiye tabi olmamaktadır.

Bankalar tarafından yapılan promosyon ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu açısından değerlendirildiğinde;

-Maaş promosyonlarının bankalar tarafından doğrudan çalışanlara puan veya nakit olarak ödenmesi durumunda, banka ile çalışanlar arasında işçi-işveren ilişkisi olmadığından,

-Bankalar tarafından, vergi mükellefi olsun veya olmasın promosyon anlaşması yapılan kuruma ödeme yapılması ve bu ödemelerin gelir olarak kaydedilmeden çalışanlara aynen aktarılması halinde, ödeme yapan kurum aracı durumunda olacağından,

Çalışanlara yapılan bu türden ödemelerin ücret olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Promosyon ödemelerinin banka tarafından doğrudan iktisadi faaliyeti olan kurumlara yapılması ve yapılan ödemelerin kazanca dahil edilmesi durumunda, ilgili kurum tarafından çalışanlara yapılan ödeme banka promosyonu olma niteliğini kaybetmiş olacağından ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre değerlendirilecektir.

Bankalar, kendilerinden maaş alan personele kredi temin etme, kredi kartı verme, havale ve EFT işlemlerinin yapılması gibi bankacılık işlemlerinin bankalarında gerçekleştirilmesini sağlamak suretiyle ve hesaplardaki atıl parayı kullanarak ticari faaliyetlerini genişletmeyi ve ticari kazanç elde etmeyi

amaçlamaktadır. Dolayısıyla, bankalar tarafından yapılan protokol çerçevesinde söz konusu kurumlarda çalışan personele promosyon adı altında yapılan ödemeler ivazsız bir intikal niteliği taşımadığından, veraset ve intikal vergisi kapsamında değerlendirilemez.

Bu açıklamalara göre, bankalar tarafından;

- İlgili protokoller gereği işveren olan gerçek ve tüzel kişilere yapılan promosyon ödemelerinin, işverenin iktisadi faaliyetinin bulunması halinde ticari/kurum kazancı olarak değerlendirilmesi,
- Kamu kurum veya kuruluşlarıyla yapılan protokollere istinaden çalışanlara yapılan promosyon ödemelerinin ücret olarak değerlendirilmemesi,
- Ödemelerin kamu kurum veya kuruluşlarına yapılması ve bu tutarların çalışanlara aktarılmasında ilgili kurumun aracı olması halinde ücret olarak değerlendirilmemesi,
- Yapılan söz konusu ödemelerin ivazlı bir intikal olması nedeniyle veraset ve intikal vergisine tabi tutulmaması gerekmektedir.”

Konu ile ilgili olarak GİB tarafından verilen 23.07.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-120[61-2012]-165 sayılı özelgede ise şu açıklamalara yer verilmiştir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; müşteriniz olan firmaların personellerine maaş ödemelerinin gerçekleştirilmesi amacıyla maaş protokolleri düzenlendiği ve bu protokollere istinaden firma personeline bankanızca promosyon ödemesi yapıldığı belirtilerek müşteriniz olan firma personellerine ödenen promosyon tutarlarının ücret olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez." hükmü yer almakta olup, aynı Kanunun 62 nci maddesinde de işverenlerin, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştıran gerçek ve tüzel kişiler olduğu hüküm altına alınmıştır.

Konu ile ilgili olarak 20/11/2008 tarih ve Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu 4 sayılı Sirkülerinde gerekli açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

Buna göre; müşteriniz olan firma personellerine bankanızca yapılan promosyon ödemelerinin doğrudan kuruma yapılması ve bu ödemelerin de ilgili kurumca gelir olarak kaydedilmeden çalışanlara aynen aktarılması veya promosyon ödemelerinin bankanızca doğrudan çalışanlara yapılması halinde ücret olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir.”

Sorunun a, b ve c seçeneklerinin, gerek işlemin niteliği, çeşitliliği ve uygulama sıklığı, gerekse tarafları itibariyle, bir bütün ve ayrıntılı olarak değerlendirilmesi zorunludur.

KDV'nin konusu, somut ifadesiyle "vergiye tabi işlemin" kapsamı ve sınırları, KDVK'nın 1'inci maddesinde açık bir biçimde belirlenmiştir. Ulaşmaya çalışacağımız sonucu en baştan söylemek gerekirse, KDV'ye tabi işlem; ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyet yürüten işletme ve organizasyonların (kendi kanunlarında muafiyet ve istisna hükümlerine bakılmaksızın Kurumlar Vergisi mükellefleri ile ticari, zirai



TÜRMÖB

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

ve mesleki kazanç elde eden Gelir Vergisi mükelleflerini kapsayıcı bir biçimde) bu faaliyetlerini icrada ekonomik sonuç doğuran ve aynı zamanda VUK hükümleri uyarınca fatura (ve fatura düzenlenmeyen hallerde perakende satış fişi ve yazar kasa fişi v.b.) veya serbest meslek makbuzu ya da gümrük makbuzu ile belgelemek zorunda oldukları işlemlerinin tümüdür.

KDV'de vergiyi doğuran olayın varlığından bahsedebilmek için, ilgili olayda aşağıdaki şartları birlikte varlık bulması gerekir.

a-İşlem, kural olarak Kurumlar Vergisi ve ticari, zirai ve mesleki kazanç sahibi Gelir Vergisi mükelleflerince yapılacaktır.

b-İşlem, ticari işletme açısından ekonomik sonuç doğurmalıdır.

c-Ekonomik sonuç doğuran işlem, VUK kapsamında fatura, (fatura düzenlenmeyen hallerde perakende satış fişi, yazar kasa fişi v.b.) serbest meslek makbuzu ve gümrük makbuzu düzenlenmesi zorunlu işlemlerden değildir.

KDVK'nın 1'inci maddesi düzenlemesi, "Katma Değer Vergisi'nin konusunu oluşturan mal teslimleri ve hizmet ifalarının" hangilerinin vergiye tabi olduğunu da göstermektedir.

Düzenleme ile verginin konu ve kapsamı, (ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleriyle ilgili) mal ve hizmet üretim sürecinin tamamını kapsayacak kadar geniş tutulmuştur.

KDV'nin 11 ila 17 inci maddesi ise hangi teslim ve hizmetlerin (verginin konusuna girmiş oldukları kastıyla) vergiden istisna olduğunu tanımlamak suretiyle somut ve dolaylı olarak verginin ilgi alanı ve konusunun anlaşılmasını pekiştirir.

Kanunun 1/1'inci maddesinde ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin vergiye tabi olacağı, 2'nci fıkrasında ise bu faaliyetlerin kapsamı, niteliği ve devamlılığın Gelir Vergisi Kanunu (GVK) hükümlerine göre, GVK'da açıklık bulunmadığı hallerde de Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve diğer ilgili mevzuat hükümlerine göre tayin ve tespit edileceği hükme bağlanmıştır. Buna göre;

a)GVK'ya göre ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti sayılan faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi olacaktır.

b)Tanımı yapılan, kapsamı belirlenen faaliyetlerden (Kanunun 1'inci maddesinin 3/h bendi hükmüne göre ihtiyari mükellefiyet şeklinde vergilendirilmelerini isteyen mükelleflerin faaliyetler de dahil) devamlılık arz edenler vergiye tabi olacak, arızı faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi tutulmayacaktır.

KDVK'nın Genel Gerekçesi incelendiğinde, "Verginin Konusunun" sınırlarının, 14.06.1084 tarih ve KKTD 18/101-1711/03260 sayılı ile TBMM'ye sunulan metnin Birinci kısım Birinci Bölümü'nden alıntı ile şu şekilde çizildiğini görmekteyiz.

"...Katma Değer Vergisinin konusuna giren işlemler ile bu işlemlerin özellikleri tayin ve tespit olunurken, bu verginin teorisi ile Ortak Pazar Konseyinin Direktifleri ve başlıca Ortak Pazar Üyesi ülkelerindeki uygulama göz önünde tutulmuş olmakla beraber, bazı hususlarda ülkemiz şartlarına uygun hükümlerin getirilmesi yoluna gidilmiştir. Özellikle işlemlerin yapıldığı faaliyet çerçevesi tayin olunurken Gelir Vergisi Kanunu ile TTK ve Gümrük Kanunu esasları nazara alınmış ve bu arada, teslim ve hizmet kavramları etraflı ve açık bir şekilde tarif ve tayin olunmuştur. Ayrıca, Vergiyi doğuran olayın ne zaman meydana geldiği hususu uygulamada tereddütlere yol açmayacak şekilde açıklığa kavuşturulmuştur.

Katma Değer Vergisinin konusu, Tasarının 1'inci maddesinde üç ayrı bent halinde belirlenmiştir.

Maddenin (a) bendi ile ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslimler ve hizmetler vergiye tabi tutulmuştur. Bentte bahis konusu edilen ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti kavramları Tasarının 2'nci maddesinde teslim ve hizmet kavramları ise 5,6,7 ve 8'inci maddelerde açıklanmıştır.

Maddenin (b) bendine her türlü ithalat, (c) bendinde ise Tasarının 3'üncü maddesinde sayılmış olan diğer faaliyetlerden doğan teslim ve hizmetlerin vergi konusuna dahil olduğu belirtilmiştir.

(a) Bendinde verginin konusu sadece ticari, sınai, zirai faaliyetler ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde yapılan teslimlere ve hizmet ifalarına hasredilmiştir. Böylece, örneğin kişilerin kendi aralarında yapacakları alelade mal satışlarının (mesela eskimiş ev eşyalarının bunların sahipleri tarafından satışının) vergi ile bir ilgisi olmayacaktır.

Maddenin (b) bendinde, yurt içinde üretilen mal ve hizmetler ile ülkeye dışarıdan ithal yoluyla gelen mal ve hizmetler arasında tarafsızlığı gerçekleştirebilmesidir. Bu özellik ise ancak ithalatın da yerli üretime uygulanan usul ve esaslarda vergilendirilmesi ile korunmuş olur. Genel uygulamada vergilemede destinasyon (varış ilkesi) prensibinin tatbikatına uygun olarak ve Avrupa Ekonomik Topluluğu (Ortak Pazar) Konseyi (sonra AB) Direktiflerinin ışığı altında ithalat vergiye tabi tutulmakta ve bu konuda hiçbir ayrımcı vergi politikası güdülmesine cevap verilmemektedir.

(c) bendinde ise özellik arz eden ve ekonomik, mali ve sosyal nedenlerle, vergi kapsamına alınması gereken diğer bazı işlerden doğan teslim ve hizmet ifaları vergi konusuna dahil edilmiştir.

Katma Değer Vergisi teorisine uygun olarak kaynakların optimal kullanım ve dağılımına imkan vermek, yerli üretimin ithalat karşısında haksız rekabete maruz kalmasını önlemek ve özlenen kalkınma düzeyinin gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla vergilemede ithalata hiçbir ayrıcalık tanınmamış ve madde tamamen tarafsız ilkelerini gerçekleştirecek şekilde düzenlenmiştir.

Madde metninden anlaşılacağı üzere, verginin konu ve kapsamı, üretim sürecinin tamamını kapsayacak biçimde geniş tutulmuştur. Malın ilk üretim ameliyesinden son tüketiciye intikaline kadar ki bütün istihsal ve satış safhaları vergi konusuna dahildir. Verginin kapsamı maddede perakende safhaya da içine alacak şekilde düzenlenmiştir. Sistem, kendisinden beklenen fonksiyonları perakende safhanın da sisteme alınması suretiyle gerçekleştirebilecektir. Zira perakende satış kapsam dışında kaldığında üretici ile toptancı işletmeler kendi perakendeci safhalarını tespit ederek ilk iki safhaya ait Katma Değeri Perakende safhaya kaydırabilecektir. Bu durum hem vergi ziyanına yol açacak hem de işletmeleri rasyonel olmayan bir organizasyona iterek verginin tarafsızlık ilkesi ihlal edilmiş olacaktır. Bu nedenle, mekanizmanın tam ve düzgün bir şekilde işleyebilmesi için perakende safhanın kapsama dahil edilmesi uygun bulunmuştur.

2- Maddenin son fıkrasında vergi kapsamının uygulamada suni olarak daraltılmasını önleyecek hükümler konmuştur. Buna göre işlemlerin kanunların veya resmi makamların gösterdiği gerek üzere yapılması, bunları yapanların hukuki statüleri, gerçek veya tüzel kişilik taşıyıp taşıyamaları, Türk uyrukluğunda bulunup bulunmamaları, ikametgah veya işyerlerinin yahut kanuni merkez veya iş merkezlerinin Türkiye'de olup olmaması işlemlerin mahiyetini değiştirmeyecektir. Diğer bir ifade ile, bu işlemleri yapan kişilerin şahsı veya işlemlerin yapılmasındaki nedenler önemli değildir, maddede tarif edilen herhangi bir işlemin yapılmış olması vergileme için yeterlidir.”

Bu düzenlemelerin atf yaptığı AET'nin (sonra AB) 6'ncı Direktifinin 2'inci ve 4'üncü maddeleri uyarınca Katma Değer Vergisi, mükellefin ekonomik faaliyeti çerçevesinde yapılan tüm teslim ve

hizmetleri kapsamakta olduğunu belirtmek gerekir.

KDV'nin konusuna giren işlemler ile bu işlemlerin nitelikleri tayin ve tespit olunurken, bir yandan bu verginin teorisi ile Konsey direktifleri ve üye ülkelerdeki uygulamaya paralellik sağlamaya çalışılmış, öte yandan bazı hususlarda ülkemiz şartlarına uygun hükümlerin getirilmesine özen gösterilmiştir.

Düzenlemeler sırasında, özellikle işlemlerin dayanağını oluşturan faaliyetlerin çerçevesi çizilirken, öncelikle GVK'nın hükümleri esas alınmış, bu kanunda açıklık bulunmadığı hallerde TTK ile diğer ilgili mevzuat hükümlerinin dikkate alınması ilke olarak benimsenmiştir. Böylece, verginin konusunu teşkil eden teslim ve hizmet kavramlarına uygulamada değişik yorum ve anlam getirilmesine mahal bırakılmamıştır.”

Kanunun gerekçesinde de (sonra KDVK Genel Uygulama Tebliğinde de) açıkça belirtildiği üzere, söz konusu faaliyetlerin devamlılık, kapsam ve nitelikleri esas olarak GVK'daki hükümlere göre tespit edilecektir. Ancak bunlar, uygulamada herhangi bir boşluk bırakılmaması amacıyla GVK'da açıklık bulunmayan hallerde TTK ve diğer ilgili mevzuata başvurulmak suretiyle tayin ve tespit edilecektir.

Buna göre; GVK'ya göre ticari, sınaî, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Ayrıca GVK'ya göre faaliyeti ticari sayılan esnafın teslim ve hizmetleri de verginin konusuna girer. Bu faaliyetlerden devamlılık arz edenler vergiye tabidir. Arızı faaliyetler çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ise vergiye tabi tutulmaz. Ancak 3065 sayılı Kanununun 1/3-h maddesi hükmüne göre ihtiyari mükellefiyet şeklinde vergilendirilmelerini isteyen mükelleflerin teslim ve hizmetleri vergiye tabidir.

Atıf yapılan Kanununun 4'üncü maddesinin birinci fıkrasında ise KDV'nin konusuna giren ifalara dair HİZMET'in; teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler şeklinde tanımlanmış olup, söz konusu işlemlerin, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebileceği belirtilmiştir.

Genel anlamda ve sözcük kullanımı olarak, hizmet, maddi özellik taşıyan ve elle tutulabilen mal ve eşyalardan farklı olarak, elle tutulamayan, fakat satımı ve alımı mümkün olan iktisadi çabadır.

Bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her biri ayrı işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirilirler.

“İşlemlerin Türkiye’de Yapılması” başlıklı 6'ncı maddesine göre, işlemlerin Türkiye’de yapılması, hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade eder.

KDVK'nın 7'nci madde gerekçesinde; Bu fıkrada hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olarak tarif edilmektedir. Böylece vergi uygulamasında teslim ve teslim sayılan haller ile ithalat kapsamına sokulamayan işlemlerin tümünün hizmet sayılması ve vergilendirmede yasal bir boşluğun doğmaması sağlanmıştır.

Yukarıda genel tanımı verilen işlemlerin ne şekillerde görülebileceği 2'nci fıkrada sayılmış, ayrıca “GİBİ” edatı ile hizmet kapsamına girmekle birlikte fıkrada sayılmayan işlemlerin de vergiye tabi olduğu belirtilmiştir.

Kanun düzenlemesinde teslim konusunda net bir tanımlama yapılmasına karşılık, tam ve kesin bir tanım vermede karşılaşılan güçlükler nedeniyle hizmet dolaylı bir biçimde tanımlanmıştır. Bu yolla hizmet, belli bir tanım ve bilinen bazı işlemlerle sınırlandırılmayarak, değişik bir şekilde ortaya çıkacak bazı



TÜRMÖB

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

işlemleri de içerisinde alacak bir potansiyel kavram üzerinden çerçevelendirilmiştir.

Bu tanımlamaya göre hizmet, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithali dışında kalan işlemleri kapsamaktadır ki, vergi uygulamasında teslim ve teslim sayılan haller ile ithalat kapsamına sokulmayan işlemlerin tümü hizmet sayılmaktadır.

Hizmet sayılacak işlemlerin hangi şekillerde görülebileceği hususu maddede örnekleme olarak belirlenmiş; "gibi" sözcüğüne madde lafzında yer vermek suretiyle maddede sıralanmayan işlemlerin de verginin konusuna girmesine imkan verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 1 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin I/A-4 Hizmet başlıklı bölümünde de benzer içerikte aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Verginin konusunu teşkil eden işlemlerden biri olan hizmet Kanununun 4 üncü maddesinde "teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler" şeklinde tanımlanmış ve 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 belirtilmiştir.

Söz konusu madde ile hizmet dolaylı bir şekilde tanımlanmış, hizmet sayılan bazı işlemler belirtilmiş ve bunlara benzeyen işlemlerin de hizmet sayılacağı hükme bağlanmıştır. Bu nedenle hizmet, belli bir tanım ve bilinen bazı işlemlerle sınırlandırılmamıştır. Bu bağlamda Genel Uygulama Tebliğinde değişik şekillerde ortaya çıkması muhtemel işlemler genel tanım ve verilen örneklerle nitelik ve mahiyet itibarıyla hizmet olarak değerlendirilmiştir.

Bu yasal ve idari düzenlemelerden görüleceği üzere KDV uygulaması bakımından hizmet ifası, geniş bir ticari işlemler bütünüdür. KDV uygulaması bakımından hizmet, doğrudan mal teslimi dışındaki her türlü ticari, mesleki ve zirai faaliyeti, ifayı kapsamaktadır.

Maddede;

- Bir şeyi yapmak,
- İşlemek,
- Meydana getirmek,
- İmal etmek,
- Onarmak,
- Temizlemek,
- Muhafaza etmek,
- Hazırlamak,
- Değerlendirmek,
- Kiralamak,
- Birşeyi yapmamayı taahhüt etmek

şeklinde birkaç örnek verildikten sonra, GİBİ edatı kullanılmak suretiyle bu örneklerin çoğaltılabileceği vurgulanmıştır.



TÜRMÖB

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

Tebliğde verilen örneklerden,

- Otel, lokanta, kreş, okul, sağlık tesisi ve benzeri yerlerin işletilmesi,
- Her türlü komisyon ve tavassut işleri,
- Serbest meslek faaliyeti tanımına giren işler (muhasebecilik, müşavirlik, hukuk ve mühendislik hizmetleri gibi)

- Taşımacılık faaliyetleri,
- Gayrimaddi hakların kiralanması yahut satışı,
- Fason olarak yapılan işler,
- Temizlik, özel güvenlik,
- Finansman temini,

Kefalet ve garantörlük sağlanması şeklindeki işlemler

- Haberleşme hizmetleri,
- Talih oyunları tertiplenmesi, sportif gösteriler ve sahne gösterileri icrası ve benzeri işlemlerin Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılması da KDV açısından verginin konusuna girmektedir.

Bankaların, 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu hükümlerine göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, 6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu kapsamında, yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar BSMV'ye tabi tutulmakta, bu düzenlemeye koşut, söz konusu paralar (dayanağı işlemler) KDVK'nın 17'nci maddesinin 4-e bendi gereğince de KDV'den istisna edilmektedir.

Diğer yandan, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında yürütülen faaliyetler kapsamında olmak ancak bankalar tarafından doğrudan doğruya ifa edilememek üzere, bankalar ile ticari işletmeler arasında muhtelif fon kullanım/kullandırılmalarına dayalı ancak, "her iki ticari/vergisel aktörün ortak iradesiyle üretilen "koşula bağlı" işlemler de gerçekleştirilmektedir. Bunlardan;

-İşletme çalışanlarının ücretlerinin bankada açılan hesaplar üzerinden depo edilerek belirlenmiş zamanda ve tutarda yapılması,

-Muhtelif düzenli, dönemsel ve sistematik ticari ödemelerin bankalarda açılmış hesaplar üzerinden yapılması,

-işletmelerin bankalar üzerinden geçirecekleri ithalat ve ihracat işlemlerine ilişkin olarak dönemsel işlem hacmi üzerinden belirli taahhütlerde bulunmaları,

-ithalat/ihracat işlemlerinin belirli tutar ve zamanda koşulları önceden belirlenmiş biçimde bankalar üzerinden yapılması,

- Örnek bayileri/satış ofislerinden çeşitli araçlarca toplanan nakitlerin banka hesaplarında belirlenen koşullarda tutulmaları gibi, işletmeleri fiziki tahsilatların yapılması ve buna bağlı nakit akışlarını bankalar üzerinden yürütmeleri kapsamında işletme hesaplarında fon bulundurmaları,

-İşletme marka, logo, unvan, arma ve benzeri ayırt edici unsurların finansal ödeme araçları



TÜRMÖB

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

üzerinde kullanılması ve bu araçlar kullanılarak belirlenmiş işlem hacmine ulaşılması,

Karşılığı olarak bankalar tarafından, yukarıda örneklendirilen işlemlere dayalı gerçekleştirilen finansal işlemler sonucu yaratılan kazanç üzerinden, muhtelif dönem ve tutarlarda (fon sahibi) işletmelere ödemeler yapılmaktadır.

Bu işlemlere örnek olarak post-finansman işlemi olarak bilinen ve yaygın olarak kullanılan işlem verilebilir.

İşlemden önce banka nezdinde post-finansman işleminde kullanılan akreditifli işlemler bulunmakta olup, bu kapsamda gerçekleştirilen post finansman işlemlerinde; Türkiye’de yerleşik ithalatçının lehine yurtdışı muhabir bankaya “Görüldüğünde Ödemeli” akreditif açılmakta, muhabir banka ile faiz ve vade konusunda mutabık kalınması durumunda açılan ithalat akreditifi ile ilgili olarak satıcı/ihracatçı tarafından ibraz edilen uygun vesaik karşılığı muhabir banka tarafından satıcı/ihracatçıya ithalat tutarının ödemesi yapılmaktadır.

Banka tarafından bu ithalat karşılığında yurtdışından (finans kurumundan) temin edilen kredinin vade ve faiz başlangıç tarihini oluşturmaktadır. Bu kapsamda, Türkiye ’de yerleşik ithalatçılardan ithalat işlemini kapatmak üzere alınan ithalat bedeli ise muhabir bankaya hemen ödenmek yerine muhabir bankayla mutabık kalınan vadeye kadar Banka kaynaklarında tutulmakta, ithalatçı tarafından yatırılan ve bankanın yurt dışı finansal kuruluş ile yaptığı post finansman işlemine dayanak olan ithalat tutarları karşılığında, döviz alım satım işlemlerinde özel kur uygulanabilmekte ya da talebe göre prim verilebilmektedir.

Fon kullanımına dayalı diğer bir ticari işlem örneği olarak, işletmeler tarafından çalışanlarına yapılan ücret ödemelerinin bankalara yönlendirilmesi ve ödemelerin bu kurumlar aracılığı ile yapılması karşılığı, ödeme yapılan/ödemeye aracılık eden bankalardan gelir elde edilmesi diğer bir ticari işlem bağlamında örneklendirilebilir.

Banka uygulamasında promosyon ödemesi olarak adlandırılan bu ödemelerinin vergi kanunları karşısındaki durumu konusunda **GİB tarafından verilen 07.04.2014 tarih ve 13649056-120[61-2013/ÖZE-01]-35 sayılı özelgede** konu ile ilgili olarak özetle;

“Promosyon ödemeleri üzerinden şirketiniz tarafından komisyon alınması veya promosyon ödemesinin bir kısmının şirketinize yapılması (şirketiniz hesaplarının söz konusu bankada bulunması sebebiyle) halinde şirketinize yapılacak promosyon ödemesi veya söz konusu komisyon tutarı üzerinden şirketinizce düzenlenecek faturada %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.” Açıklamasına yer verilmiştir.

Yine **GİB tarafından verilen 30.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.17.01-35-02-101 sayılı özelgede** de aşağıdaki benzer ve daha detaylı açıklamalar bulunmaktadır.

“İlgide kayıtlı dilekçenizde; şirket personelinin ücret ödemeleri için anlaştığı bankalardan sağlanan promosyon tutarının katma değer vergisinin (KDV) konusuna girip girmediği konusunda bilgi verilmesi istenilmektedir.

KDVK’nın;

-1/1 inci maddesinde, Türkiye'deki ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde 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

-20 nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, bedel deyiminin ise, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veyahut bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği,

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre;

1-Şirketiniz personelinin maaşlarının bankaya yatırılması işlemine bağlı olarak banka tarafından personelinize yapılacak promosyon ödemeleri KDV'ye tabi bulunmamaktadır.

2-Promosyon ödemeleri üzerinden şirketiniz tarafından komisyon alınması veya promosyon ödemesinin bir kısmının şirketinize yapılması (şirketiniz hesaplarının söz konusu bankada bulunması sebebiyle) halinde şirketinize yapılacak promosyon ödemesi veya söz konusu komisyon tutarı üzerinden şirketinizce düzenlenecek faturada %18 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir.”

Her iki işlemin fiil, fail, sonuçlar ve nedensellik ilişkisi özelinde konu, vergi uygulamasında yaygın ve yoğun olarak kullanılan finansman temini hizmeti bağlamında da düşünülmelidir.

Finansman, bir işletmenin kurulması, işlemesi veya gelişmesi için gerekli mali imkanları sağlamadır. Finanse etmek ise bir işletmenin kurulması, işlemesi veya gelişmesi için gerekli kredileri sağlamaktır. Kredi bir bankanın ya da mali kurulun avans ya da borç olarak verdiği para veya avans tutarıdır. Kredi açmak ise, bir bankanın ya da mali kuruluşun belirli bir miktar parayı belirli bir süre ile müşterinin emrine vermeyi taahhüt etmesidir.

Bilindiği gibi, işletmeler finansman veya kredi ihtiyaçlarını oto finansman, sermaye artırımı veya istikraz (kredi alma) yolu ile karşılayabilirler. İşletmelerin istikraz talepleri ise gerçek kişiler veya tüzel kişi kredi kurumları tarafından karşılanır.

Borçlar hukukunda kredi veren ile kredi alan arasında ödünç sözleşmesi yapılması söz konusudur. Borçlar Kanunu'na göre, "Ödünç, bir sözleşmedir ki onunla ödünç veren, miktar paranın yahut diğer bir misli şeyin mülkiyetini ödünç alan kimseye nakil ve bu kimse dahi buna karşı miktar veya vasıfta müsavi aynı neviden şeyleri geri vermekle mükellef olur."

Bankalar açtırılan mevduat hesapları ile bankaların ve ikrazatçıların kredi açma mukaveleleri de birer ödünç sözleşmesidir. ödünç sözleşmesi herhangi bir şekilde tabi değildir. Adi muamelelere ilişkin ödünç akitlerinde faiz kararlaştırılmışsa ödünç alanın faiz vermesi gerekmez. Ticari muamelelere ilişkin ödünç akitlerinde faiz kararlaştırılmamış olsa bile, Ödünç alanın faiz ödemesi gerekir.

Borçlar hukukunda ödünç, konusu para gibi tüketilebilir "misli" şeyleri ivazlı veya ivazsız olarak belirli bir süre kullandırmayı taahhüt eden sözleşmelerdendir. Ödünç sözleşmesinde ödünç olarak verilen şeyin mülkiyeti ödünç alana geçer. ödünç konusu olan para veya misli şeyi ödünç alana teslim etmek, ödünç alan da ödünç olarak aldığı şeyi aynen değil, fakat aynı miktar ve vasıfta eşit olmak üzere mislen iade etmekle yükümlüdür. Ödünç sözleşmesi ivazlı veya ivazsız olabilir. İvazsız ödünçlerde amaç ödünç



TÜRMÖB

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

alana yardım etmektir. İvazlı ödünçlerde amaç ise faiz geliri elde etmektir. Faiz ise, ödünç verenin ödünç alana sağlandığı finansmanın kirasıdır.

Uygulamada ticari işletmelerin öz kaynaklarını ya da kredi kurumlarından aldıkları kredileri ortaklarına veya diğer ticari işletmelere faizle veya faizsiz vermeleri söz konusudur. Kredi kurumları kredi verirken, verilen kredinin vadesinde ve faizi ile birlikte geri ödenmesini güvence altına almak isterler ve bu güvenceyi görmemeleri halinde kredi açmak istemezler. Bu itibarla da gerçek kişiler ile sermaye şirketlerinin kredibiliteleri farklıdır. Bazı işletmelerin kredibiliteleri diğer işletmelere göre daha yüksektir. Bu nedenle de bazı işletmeler sermaye şirketlerinin ortakları veya organik bağı olan diğer işletmeler kredi ihtiyaçlarını diğer işletmeler vasıtasıyla istenilen zamanda, istenilen miktarda, istenilen faiz oranı ile ve istenilen vadede temin etmektedirler. Bu dolaylı olarak sağlanan finansal imkandır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, ticari işletmelerce öz kaynaklardan veya kredi kurumlarından alınan kredilerle, ortakların veya diğer ticari işletmelerin finansman ihtiyaçlarının faizle ödünç para verilerek karşılanması ve bu suretle ortaklara dolaylı veya dolaysız finansal imkan ve avantaj temini ile bu finansal imkan ve avantajlarla ekonomik menfaat sağlanması, sermaye şirketlerince yapılan bir finansman hizmetidir.

GİB tarafından verilen özgelgeler ile, banka ve benzeri finans kurumu niteliğinde olmayan yurt dışındaki firmalardan temin edilen kredilerin geri ödenmesi sırasında uygulanan faiz ve bu faize ilişkin kur farkının bir finansman hizmetinin karşılığını teşkil ettiğini bildirmiştir.

Vergi yargısı tarafından konu ile ilgili olarak verilen gerekçeli kararlarda da, şirketin ortaklarına borç para vermesi işleminin, KDVK'nın 1'inci maddesi anlamında ticari faaliyet çerçevesinde yapılan bir hizmet olduğunu kararlaştırmıştır. Bu tip kararlara örnek olması açısından Dn. 9'uncu Daire'nin 23.10.1997 tarih ve E:1996/327 K:1997/3335 sayılı karar gösterilebilir.

Karar özeti aşağıdadır:

“5422 sayılı KVK'nun 17. maddesi 3. bendinde, şirketin kendi ortakları ile olan münasebetlerinde emsaline göre göze çaracak derecede yüksek faiz ve komisyonlarla ödünç para alması ya da vermesini örtülü kazanç dağıtımı olduğu hükme bağlanmıştır. Dosyanın incelenmesinden, olayda yükümlü şirketin ortaklarına önemli ölçüde borç para verdiği, bu borç verme işleminden dolayı hiç faiz tahakkuk ettirmediği... anlaşılmıştır.

Olayın banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olabilmesi için yükümlü şirketin borç para verme işiyle devamlı olarak uğraşması, sadece ortaklarına değil üçüncü kişilere de bir yıl içinde müteaddit defa borç para vermesi başka bir ifade ile, ikrazatçılık faaliyetinde bulunduğu tespit gerekmektedir. Oysa ortaklarla olan borç-alacak ve faiz ilişkisini ikrazatçılık olarak nitelendirmek ve bu nedenle olayı banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutmak olanağı bulunmamaktadır.

Kurumlar Vergisi açısından örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu tespit edilen yükümlü şirketin ortaklarına borç para vermesi işlemi, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 1. maddesi anlamında “ticari faaliyet çerçevesinde yapılan hizmet olduğundan, Katma Değer Vergisine tabi olmalıdır. Vergi mahkemesince bu işlemin, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlerden olduğu, bu nedenle Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-e maddesi uyarınca katma değer vergisinden istisna tutulduğu gerekçesiyle davanın kabulünde ve cezalı tarhiyattın terkininde isabet görülmemiştir...”

KDVK düzenlemelerinde teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedeldir ve bedel deyimi, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılandan bu işlemler karşılığında,



TÜRMÖB

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

ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder. Vade farkı, kur farkı, fiyat farkı, faiz pirim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler matraha dahildir (KDVK Md. 20, 24/c).

Bilindiği üzere, mal ve hizmetlerden alınan ve harcama vergileri sistemini oluşturan Gider Vergileri Kanunu, "Hizmet Vergileri"ni oluşturan Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisine ilişkin hükümleri hariç, KDVK'nın 61/a maddesi ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Bu geçişe paralel olup, mükerrer vergilendirmeyi önlemeyi amaçlayan KDVK'nın 17/4-e maddesi ile banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler KDV'den istisna edilmiştir. Kanun Gerekçesinde açık ifade ile, "Tasarının 62'nci maddesi ile yürürlükte bırakılan banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren hizmetler istisna kapsamına alınarak, bu hizmetlerin mükerrer vergilemesi önlenmiştir."

Diğer taraftan, KDVK'da, sermaye şirketlerinin finansal hizmet ifalar ya da finansman teminine kaynaklı ifaların KDV'den istisna olduğuna ilişkin herhangi bir hüküm yer almamaktadır.

Yukarıda açıklanan nedenlerle, sermaye şirketlerinin, devamlı olarak ödünç para verme işleriyle uğraşmaksızın, gerçek ve tüzel kişilere, öz kaynaklarını/işletme fonları, parasal kaynaklarını, finansal kredibilitelerini kullandırması veya kredi kurumlarından aldıkları kredileri kısmen ya da tamamen aktarmaları, ticari iş kapsamında ifa edilen finansman hizmeti/finansman temini hizmeti olarak KDV'ye tabi olmaktadır.

Bir diğer finansman temin hizmeti ise, grup şirketlerinin ve ilişkili gerçek kişilerin birbirine, finansman kuruluşlar aracılığı ile uygun şartlarda kredi alabilmelerini sağlama aşamasında ortaya çıkmaktadır. Kefalet ya da garantörlük hizmeti ifası olarak kavramlaştırılabilecek bu işlemde, kredi geri ödeme riski üstlenilerek, ilişkili kişilerin kredi alabilmeleri, ya da daha iyi şartlarda (daha düşük faiz oranı, daha uzun vadede, daha yüksek tutarda, daha az teminat vererek gibi) kredi alabilmeleri sağlanmaktadır.

GİB tarafından verilen 23.06.2009 tarih ve B.07.1.GİB.0.01.53/5317-2358 sayılı özelgede, yurtiçi veya yurtdışı bankalardan sağlanan krediler nedeniyle ödenen faiz, komisyon v.b. ödemeler Kanun'un 17/4-e maddesine göre katma değer vergisinden istisna olduğu, bu kredi tutarına ilişkin masrafların herhangi bir fark ilave etmeksizin bağlı şirkete aynen yansıtılması, aslı vergiye tabi olmayan bir işleme ilişkin masraf aktarımı mahiyetinde olduğundan katma değer vergisine tabi tutulmayacağı, kredi aktarımı dolayısıyla masraflara ilaveten herhangi bir bedel alınması halinde ise bu bedel üzerinden katma değer vergisi hesaplanacağı belirtilmiştir.

GİB'in 08.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2472 sayılı özelgesinde de; grup içi şirketin bankadan temin edilen krediyi aynı faiz oranları ve masrafları ile birlikte grup içi başka şirkete kullandırmasını ilişkili şirkete sunulan bir finansman hizmet olduğunu ifade etmiştir. Muhtelif Danıştay kararlarında da, aynen aktarılan kredilerde finansman hizmeti sayılması için hizmeti sunan şirketin bir menfaat elde etmesi gerektiği belirtilmiştir.

Yine GİB tarafından verilen 10.04.2014 tarih ve 76464994-130[KDV.2013.125]-94 sayılı örnek özelgede finansman temini hizmeti vurgusu aşağıdaki gibi yapılmıştır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, 2011 yılında faaliyetine başladığınız hayvancılık ve süt üretim tesisleri için finansman ihtiyacınızın olduğu, finansman ihtiyacınızın ailenin diğer fertlerine ait olan şirketler üzerinden köprü krediler şeklinde temin edilerek şirketinize tamamen



TÜRMÖB

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

aynı şartlarla kullandığını belirterek, yansıtılan faiz, komisyon vb. giderlerin KDV'ye tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edildiği anlaşılmaktadır.

.....

Bu hükümler uyarınca, ailenin diğer fertlerine ait olan şirketin temin ettiği krediyi Şirketinize anapara, faiz ve masraflarıyla birlikte aynen aktarması işleminde aynen aktarılan bu bedeller için KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, aktarılan kredi tutarına ilaveten herhangi bir bedel alınması halinde ise bu bedel, krediyi kullandıran şirketin sunduğu hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden, genel oranda katma değer vergisine tabi tutulacaktır.”

Örnek olması açısından, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 25.01.2017 tarihli kararı ile grup şirketleri arasındaki doğrudan kredi aktarım işlemi finansman hizmeti olarak nitelendirmiştir.

Tüm bu açıklamalar özelinde, ticari işletmeler arasında gerçekleştirilen fon aktarımlarına özgü, finansman temin hizmeti ifasına yönelik değerlendirmelerin sağlıklı olduğunu vurgulamakla birlikte, tarafı 5411 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat düzenlemelerine göre faaliyette bulunan bankalar olan ve fon kullanımını gereği ve sonucuna yol açan işlemlerin, ticari işletmelerce bu kurumlara (BANKALARA) “Finansman Temin Hizmeti” ifasında bulunduğu üzerinden değerlendirilmesinin, işlemin mahiyet ve ölçüsü, tarafların statüsü, işlemin gerçekleştirilmesi ve işlemin sonuçları itibarıyla eksik bir değerlendirme olacağı tartışmasız bulunmaktadır.

VUK'un 3/B maddesinin ilk iki fıkrasında vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; gerçek mahiyetin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği hüküm altına alınmıştır. Söz konusu maddenin son fıkrasında ise iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olacağı hüküm altına alınmıştır. 143 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde buna ilişkin aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

“Vergi Kanunlarımız gelir kaynaklarını yeterli şekilde kavramakla beraber, vergi usul hukukumuzda ispatlama, şekli delil sistemine dayanıldığı için vergiyi doğuran olayın tespitinde büyük güçlüklerle karşılaşıldığı ve bu güçlüklerin önemli ölçüde vergi kaybına neden olduğu göz önüne alınarak, aynı maddenin (B) bendi ile vergi usul hukukumuzda, vergiye tabi olayların tespitinde kullanılan ispatlama araçlarının esasları, diğer bir deyimle delil sistemine ilişkin genel kaideler getirilmiştir. Öngörülen delil sistemi ile vergi kanunlarının vergi güvenliğini ve vergi adaletini geçileştirecek şekilde uygulanmasını temin etmek üzere, vergiye tabi olayların tespitinde bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkân sağlanmıştır.

Bu amaca uygun olarak söz konusu bendin ilk fıkrasında, vergilendirmede vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin esas alınacağı ilkesi açıklanmaktadır.

Bu hüküm, uygulama yönünden herhangi bir yenilik getirmemekle beraber, vergi uygulamalarında her şeyden önce olayın gösterildiği şekilde değil gerçek yönüyle ele alınması ve buna göre işlem yapılması gereğini belirtmektedir.

İkinci fıkrada ise, vergiyi doğuran olay ve muamelelerin gerçek mahiyetinin her türlü delille ispatlanabileceği hükmüne yer verilmek suretiyle şimdiye kadar olduğu gibi ispatlamanın sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile yapılabileceği kabul edilmiştir. Ancak, defter, kayıt ve belge gibi maddi deliller yardımıyla tespit olunan matrah farklarına ait verginin ikmalen, bunlar dışında kalan delillerle gerçekliği ispatlanan farklara ait verginin ise re'sen tarh yolu ile tamamlanması



gerekmektedir.

İkinci fıkrada yer alan diğer hükme göre de, şahit ifadesinin ispatlama aracı olarak kullanılabilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabii ve açık olması gerekmektedir. Fıkra hükmüne göre, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumu iddia eden tarafın bu iddiasını ispat etmesi icap etmektedir.

Bankacılık sektöründe yaygın biçimde kullanıldığı gibi, bankalar tarafından kurumsal bankacılık ürün ve hizmetlerinin ticari işletmelere, işleme konu finansal işlemlerin (tarafarca belirlenen koşullarda) bankaların üzerinden gerçekleştirilebilmesini karşılığı olarak, bu işlemin tarafı şirketlere, promosyon, tanıtım, kur farkı, prim, iş geliştirme ve müşteri aidiyetinin sağlanması/sadakat/bağlılık primi ödemeleri gibi adlar altında ödemeler yapılmaktadır.

Ödeme dönemleri ve koşulları tamamen karşılık anlaşma/pazarlık ve ödemenin yapılmasındaki amaç (müşteri ile çalışmaya başlama, müşterinin bankalarla yaptığı işlem hacmini arttırma gibi) doğrultusunda şekillenmektedir. Bu anlaşma sürecinin başlaması bazen banka teklifi ile olmakta iken bazen de müşteriler tarafından çalışacakları bankayı tespit etme aşamasında talep toplaması ile olmaktadır.

Uygulama çeşitliliğine göre, taraflarca önceden belirlenmiş koşullara göre ödeme yöntemi, ödeme zamanı ve ödeme tutarı değişkenlik gösteren bu ticari işlemlerin, KDVK, GVK, TTK, Borçlar Kanunu, Bankacılık Kanunu (ve ilgili diğer) düzenlemelerinin birlikte değerlendirilmesinde şirketler tarafından bankalara yönelmiş bulunan ticari nitelikteki İŞ GELİŞTİRME/İŞBİRLİĞİ YAPMA hizmet ifası bağlamında tanımlanması gereklidir.

Örnek dış ticaret (opsiyon işlemi ile bağlanan ithalat işlemleri ya da akreditifli ödemeler dahil) işlemlerinin banka aracılığıyla yapılması karşılığında banka tarafından işlemin muhatabına (prim, kur farkı, promosyon gibi adlar altında) yapılmış olan ödemenin niteliği ve gerekçesi özetle, şirketlerin dış ticaret işlemleriyle bağlantılı nakit akışını ilgili/anlaşılan bankaya kazandırmak ve bunun neticesinde de muhtelif bankacılık ürünlerinde çapraz satış imkanları yaratabilmektir. Bu proje ile kurumların ithalat yaparken o ithalat işlemi için gereken döviz alış işlemini de ilgili bankadan yapmaları ya da ihracat bedeli bankaya indikten sonra döviz satış işlemini ve akabinde de yurt içi ödemelerini de çek, kredi kartı ya da benzeri diğer bankacılık ürünleri aracılığıyla ilgili bankadan yapmaları sağlanmaya çalışılmaktadır.

İşletmelere, bankalar tarafından farklı dönemlerde, tutarlarda ve yöntemlerle ödenmesine ise aşağıda yer verilen farklı uygulama örnekleri yol açabilmektedir. Bunlar;

1. Firmalarla yapılan anlaşmalarda mutabık kalınan dış ticaret işlem hacmi farklı, örneğin X firmasında 25 milyon USD'lik bir ithalat işlemi için mutabık kalınmış iken bu durum Y firmasında 1.5 milyar EUR ihracat ve 900 milyon EUR ithalat şeklinde olabilmektedir. Bankalar, bileşimi farklı olmakla birlikte yoğun akreditifli ithalat gerçekleştiren müşteri işlemlerin kendilerinden gerçekleştirilmesi karşılığında ödeme yapmayı taahhüt edebilmektedirler.

2. Firmalarla yapılan anlaşmalarda anlaşmanın orantısal değeri de firmadan firmaya farklılık gösterebilmektedir. Bu rakam firma ile yapılan müzakereler neticesinde karşılıklı mutabakatla belirlenmekte olup, firma ile olan mevcut ilişki seviyesi ve ilave derinleşme potansiyeli etkili olabilmektedir.

3. Firmalarla yapılan anlaşmalarda firmaların ilgili ödemeleri peşin, işlemler tamamlandıktan sonra tek seferde ya da aylık periyotlarda alma tercihleri birbirlerinden farklılık gösterebilmektedir. Bu sebeple standart bir ödeme periyodu olmayabilmektedir.



TÜRMÖB

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

Kambiyo işlemi sonucunda yapılmış olsun, mükellef kurum açısından (kambiyo karı olarak) elde edilen kazancın, VUK'un 3.üncü maddesi gereğince banka tarafından mükellef kuruma ödenen prim/komisyona niteliğinde kabulü gerektirir tabiidir.

KDVK'ya göre Türkiye'de gerçekleştirilen ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti kapsamındaki her türlü hizmet KDVK'ya tabidir ve teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler dışındaki tüm işlemler hizmet olarak sayılmıştır. 1 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde ise hizmetin dolaylı olarak tanımlandığı dolayısıyla hizmetin belli birtakım ve bilinen bazı işlemlerle sınırlandırılmayacağı, ileride değişik bir şekilde ortaya çıkacak bazı işlemler de genel tanım ve verilen örneklere göre hizmet ifası olarak değerlendirileceği açık biçimde belirtilmekte olup, GİB özelgelerinde bu husus aynı içerikte işlenilmektedir.

Söz konusu özelgelere özetle; muhtelif finansman temini hizmetleri karşılığı yapılan ödemeler ile bankalar tarafından maaş ödemeleri karşılığı (edim) firmalara yapılan promosyon ödemeleri üzerinden %18 oranında KDV hesaplanması gerektiği belirtilmiş ve söz konusu edimin hizmet olduğu kabul edilmiştir.

Bu çerçevede bankalar tarafından muhtelif adlar altında yapılan ödemelerin, şirketlerin muhtelif ticari işlemlerini yürütülmesini teminen muhtelif öncül işlemlerinin ve işleme dair fonlarının ilgili bankaya yönlendirilmesi karşılığında edimin bankalara yönelmiş bulunan bir hizmet ifası kaynaklı olduğu açıktır.

Bu bağlamda, KDVK'nın 1 ve 4'üncü madde düzenlemeleri ışığında, Türkiye'deki ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan ve teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek GİBİ şekillerde ifa edilecek hizmetlerin KDVK'ya tabi olacağı kuşkusuzdur.

5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında yürütülen faaliyetler kapsamında olmak üzere Bankalar ile ticari işletmeler arasında yaygın ve bilinen biçimde (içeriğinde) muhtelif fon kullanım/kullandırmalarına ve nihayet, oluşan kazancın sözleşmelerle belirlenen koşullarda paylaşımı/aktarımına dayalı olmak üzere; işletme çalışanlarının ücretlerinin bankada açılan hesaplar üzerinden depo edilerek belirlenmiş zamanda ve tutarda yapılması, muhtelif düzenli, dönemsel ve sistematik ticari ödemelerin bankalarda açılmış hesaplar üzerinden yapılması, işletmelerin bankalar üzerinden geçirecekleri ithalat ve ihracat işlemlerine ilişkin olarak dönemsel işlem hacmi üzerinden belirli taahhütlerde bulunmaları, ithalat/ihracat işlemlerinin belirli tutar ve zamanda koşulları önceden belirlenmiş biçimde bankalar üzerinden yapılması, işletmeleri fiziki tahsilatların yapılması ve buna bağlı nakit akışlarını bankalar üzerinden yürütmeleri kapsamında işletme hesaplarında fon bulundurmaları/toplanan nakitlerin banka hesaplarında belirlenen koşullarda tutulmaları, işletme marka, logo, unvan, arma ve benzeri ayırt edici unsurun ödeme araçlarında kullanılması ve bu araçlar kullanılarak belirlenmiş işlem hacmine ulaşılması gibi işlemler yürütülmekte ve bunların karşılığı olarak bankalar tarafından, yukarıda örneklendirilen işlemler kaynaklı olarak kendileri tarafından gerçekleştirilen finansal işlemler sonucu yaratılan kazanç üzerinden, muhtelif dönem ve tutarlarda (fon sahibi) işletmelere ödemeler yapılmaktadır.

KDVK uygulamasında, "GİBİ" hizmet ifaları olarak belirlenen kapsam içerisinde, iş bu yazımızda çerçevesi çizilen nitelikteki hizmet ifalarının "İŞ GELİŞTİRME HİZMETİ", "TİCARİ İŞBİRLİĞİ SAĞLAMA HİZMETİ" gibi adlar altında değerlendirilmesi olanaklıdır.

Tarafı 5411 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat düzenlemelerine göre faaliyette bulunan bankalar olan ve fon kullanımı gereği ve sonucuna yol açan bu işlemlerin, ticari işletmelerce bu kurumlara "Finansman



TÜRMÖB

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

Temin Hizmeti” ifasında bulunduğu üzerinden değerlendirilmesi de, işlemin mahiyet ve ölçüsü, tarafların statüsü, işlemin gerçekleştirilmesi ve işlemin sonuçları itibarıyla hatalı bir değerlendirme olacaktır.

Tanımlanan bu (İş Geliştirme) ve benzeri işlemlerin, KDV mükellefi gerçek ve tüzel kişiler tarafından (bankalara yönelik) gerçekleştirilen ticari işler olduğundan bahisle, bankalar tarafından kur farkı, prim, pay ve benzeri adlar altında aktarılan/ödenen tutarların da, KDVK’nın 20’nci maddesi uyarınca “bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel” yani vergi matrahı olarak kabul edilmesi gerekecektir.

Ayrıca, KDVK’nın 9’uncu madde düzenlemesi dayanak olmak üzere KDV Genel Uygulama Tebliği düzenlemeleri ışığında, belirlenmiş alıcı konumunda bulunan bankalarca, “alınan diğer hizmetler” sınıflandırmasına giren (kendilerine ifa edilen) bu hizmetlerin bedeli üzerinden (farklı tevkifat oranına tabi aksi bir hizmet tanımı yapılmaksızın) 5/10 oranında KDV kesintisi de yapılması zorunludur.

YANIT 5/d

Finansal kuruluşlar tarafından ayrılanlar hariç olmak üzere karşılık ayrılacak alacağın daha önce işletme kayıtlarına hasılat olarak girmesi veya dönem kazancının saptanmasında dikkate alınacak gider unsurlarının kurumun faaliyetiyle/ticareti yapılacak mal veya hizmetin maliyetiyle ilgisinin olması bağlamında bazı alacakların durumu bu başlık altında değerlendirilmelidir.

Kanun metninde şüpheli alacak karşılığı ayırmak için “ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olma” niteliği yeterli görülmüşken İdarenin “daha öncesinde gelir/hasılat kaydedilmesi ya da ticareti yapılan mal/hizmet maliyetiyle doğrudan ilgili olması” şeklindeki görüş ve uygulamaları mevcuttur.

284 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin (VUKGT) 1/iv bölümünde alacağın ilgili yılın kayıtlarına gelir/hasılat kaydedilmiş olması gerektiği, verilen bir çok özalgede ise bu ifadeye ilave olarak “veya ticareti yapılacak mal veya hizmetin maliyetiyle doğrudan ilgisi olması gerektiği” belirtilmiştir (**GİB’in 08/05/2020 Tarih ve 111395140-105[VUK-1-22925]-E.356140 sayılı özelgesi**). 284 Sıra No’lu VUKGT esasında VUK’un Geçici 24’üncü maddesinin (17 Ağustos 1999 ve 12 Kasım 1999 tarihlerinde meydana gelen depremlerle ilgili) uygulamasına ilişkin olmasına karşın GİB tarafından verilenmuhtelif özalgeler üzerinden genele yayılmıştır.

Kefil olan, sonra onun (kefil olunan) adına ödeme yapmak durumunda kalan bir şirketin, asıl borçlu şirkete karşı takip yaparak şüpheli alacak karşılığı ayırıp ayıramayacağı, üçüncü şahıslar lehine verilen teminat veya kefaletler (garantör) nedeniyle bankaya yapılan ödemeler için karşılık ayrılamayacağı hususu, özalgelerde açık biçimde işlenmiştir.

GİB’in örnek mahiyetindeki 15.05.2018 gün ve 53445970-105[VUK-323/2016- 463]-64872 sayılı özelgesinde “Üçüncü şahıslar lehine verilen teminat veya kefaletler nedeniyle doğan alacaklar ticari veya zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgisi bulunmadığından, bu alacaklar şüpheli alacak uygulaması kapsamında değerlendirilmemektedir. Dolayısıyla A.Ş. tarafından kullanılan krediye garantör (kefil) olmanıza bağlı olarak ilgili bankaya yaptığınız ödemeden kaynaklanan alacağınız için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır.” denilmektedir.

GİB’in 01/04/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-10-78-27 sayılı özelgesine göre, “kefalet nedeniyle yapılan ödemenin ticari kazancın elde edilmesiyle ilgili nitelikte bulunmaması sebebiyle söz konusu alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır.”



TÜRMÖB

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

Bu itibarla, kefil olan, sonra onun adına ödeme yapmak durumunda kalan bir şirketin, asıl borçluya karşı takip yaparak şüpheli alacak karşılığı ayırması ya da takibi karşılıksız kalması durumunda bu alacağını değersiz alacak olarak nitelendirilip, bu kapsamda gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- Çalışanların ücret ödemelerinin Güvenbank aracılığı ile yapılması karşılığı banka tarafından 31.12.2019 tarihinde yapılan 200.000 TL ödeme, aynı tarihte ve tamamen (Cesur Yeni Dünya A.Ş. tarafından ilave bir bedel, komisyon vb. alınmaksızın) çalışanların banka hesaplarına aktarılmış ve yine şirket tarafından gelir olarak kaydedilmemiş bulunduğundan ilgili VİVK Sirküleri ve özelgeler uyarınca kurum kazancına dahil edilmeyecektir.

2- Cesur Yeni Dünya A.Ş. ile Güvenbank A.Ş. arasındaki ticari ve mali ilişkinin değerlendirilmesinde, işletme fonlarının bankada belirli sürelerde tutulmasına bağlı olarak şirket tarafından Güvenbank A.Ş.'ye (Bankaya) verilmiş bir finansman temin hizmetinden söz edilemeyecektir.

3- Bu ödeme ile ilgili olarak kurum tarafından Güvenbank A.Ş. adına herhangi bir fatura düzenlenilmeyecek, KDV hesaplanmayacak ve aktarım ücret niteliği kazanmamış bulunduğundan GVK 61, 94 ve 103'ncü maddeler uyarınca vergi tevkifatı da yapılmayacaktır.

4- Bedelsiz teslim alınan fotokopi makineleri için emsal bedel üzerinden mükellef kurum ile Güvenbank A.Ş. tarafından karşılıklı fatura düzenlenecek, Cesur Yeni Dünya A.Ş. tarafından düzenlenen faturada KDV hesaplanılacaktır. Bedelsiz fotokopi makineleri karşılığı emsal bedel üzerinden elde edilen kazanç, 2019 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahına dahil edilecektir. Ayrıca ilgili makineler amortismanına tabi olup, faydalı ömürleri üzerinden itfa olunacaklardır.

5- Banka ve Cesur Yeni Dünya A.Ş. arasında akdedilen sözleşmeler ise, genel nitelikleri itibariyle Damga Verginin konusuna girmektedirler.

6- Fiziki/nakit tahsilatların banka araç ve çalışanlarınca yapılması ancak tahsil edilen tutarların bir gün sonra şirket hesabına aktarılması karşılığı olarak elde edilen kazanç, KDVK düzenlemeleri uyarınca ticari nitelikte hizmet ifasının varlığını göstermektedir. Bu bağlamda 2019 hesap dönemi kazancına dahil olan 100.000TL ödeme üzerinden kurum tarafından %18 KDV hesaplanılacak olup, banka tarafından 5/10 vergi tevkifatı da ayrıca yapılarak beyan edilecektir.

7- İthal edilen emtianın döviz riskinden korunmak amaçlı tüm hedging (Vadeli işlemler ve Opsiyon) işlemlerinin banka üzerinden yapılması karşılığında, opsiyon prim/ücret iadesi açıklamasıyla elde edilen kazanç da benzer biçimde, KDVK düzenlemeleri uyarınca ticari nitelikte hizmet ifasının varlığını göstermektedir. Bu bağlamda 100.000TL ödeme üzerinden kurum tarafından %18 KDV hesaplanılacak olup, banka tarafından 5/10 vergi tevkifatı da ayrıca yapılarak beyan edilecektir.

8- İthal edilen malın maliyetine yönelik döviz riskinden korunma amaçlı olarak yapılan işlem sonucu ithalat aşamasında oluşan kazancın, doğrudan ithal edilen emtia maliyeti ile ilgili olduğu açıktır. 100.000 TL tutar ithal edilen emtianın maliyetinde olumlu/maliyet azaltıcı unsur olarak kayıtlara alınacak ve kazanç tutarı, ilgili ithalat partisinde yer alan emtianın dönem içi satışa konu edilen ve/veya dönem sonu stoklarda kalan kısmı itibariyle 2019 hesap dönemi kazancının tespitinde dikkate alınmış olacaktır.

9- İşletmenin dönem kazancı ile ilgili bulunmayan, dönem kazanç/hasılat unsurları arasında yer almayan ve (bayılık ilişkisi kaynaklı olmayan) kefalet yoluyla giderleştirdiği 150.000 TL'nin 2019 hesap dönemi kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınması gerekmektedir.

10- Tanımlı işlemlerde ve işlem kaynaklı gelirler üzerinden, Cesur Yeni Dünya A.Ş. BSMV mükellefi ve KKDF ödemekle yükümlü olmadığından, herhangi bir BSMV ve KKDF yükümlülüğü de doğmamaktadır.



TÜRMOB

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

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Soruda yer verilen b ve c durumlarının çözümlenmesinde, elde edilen gelirin, vadesiz mevduat faiz geliri olarak tartışılması/açıklanması halinde kısmi puan verilecektir.

YANIT 6

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendi ile kurumların yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kurum kazançları, belli şartlar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Yurt dışında bulunan iş yerleri veya daimi temsilciler aracılığıyla elde edilen kurum kazançlarının;

Doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

Elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması,

İştirak edilen şirketin ana faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini, sigorta hizmetlerinin sunulması veya menkul kıymet yatırımı olması durumunda, bu kazançların doğduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında (%20) gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması gerekmektedir.

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, KVG'nin 5.2.1.5 bölümünde yer alan açıklamalara göre tespit edilecektir.

Yine KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar, herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

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

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

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

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarım işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve



TÜRMOB

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

onarım işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye’de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye’de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

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

Öte yandan, yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye’de de aynı tarih itibarıyla genel sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazançta tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazanç, hesaplara intikal ettirilmesi gereken tarihte T.C. Merkez Bankasının o gün için tespit ve ilan ettiği döviz alış kurlarıyla değerlendirilecektir. T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunmayan yabancı paralarda ise Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit ve ilan ettiği kurlar dikkate alınacaktır.

Yurt dışı faaliyet sonucunda elde edilen kazançlar elde edildiği dönem itibarıyla, Türkiye’de ilgili olduğu geçici vergi matrahının tespitinde de dikkate alınacaktır.

Örneğin; Türkiye’de 1 Temmuz – 30 Haziran özel hesap dönemini kullanan bir kurumun, yurt dışında yaptığı inşaat işlerine ilişkin olarak tabi olduğu hesap dönemi ilgili ülke mevzuatına göre takvim yılıdır. Buna göre, bu şirketin yurt dışı şubesinin, 2006 takvim yılına ilişkin kazancı, Türkiye’de 31/12/2006 tarihi itibarıyla elde edilmiş sayılacağından, 1/7/2006 – 30/6/2007 özel hesap döneminin ikinci geçici vergi dönemi matrahının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

KVGT’nin 5.9. ayırımında istisna uygulaması ile ilgili olarak aşağıdaki ayrıntılı açıklamalar yer verilmiştir.

Yurt dışında yapılan inşaat işleri nedeniyle, işin tamamlanmasından sonra ödenen faiz ve kur farklarının durumu : Yurt dışında yapılan inşaat işlerinde kullanılmak üzere alınmış krediler için, inşaat işlerinin sona erdirilmesinden sonra ödenmesi gereken faiz ve kur farkları, yabancı ülkede bunları ödeyecek bir işletmenin kalmaması ve bu işe ilişkin olarak elde edilen hasılatın yurt dışındaki inşaata harcanan kredi tutarı kadar kısmının Türkiye’ye getirilmesi halinde, söz konusu kredi Türkiye’deki merkezin bir borcu haline gelmekte ve merkez tarafından ödenmesi zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Bu kredilere ilişkin olarak yurt dışındaki inşaat işlerinin sona ermesinden sonra doğan kur farkı ve faizler, merkezdeki kurum için ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi için yapılmış bir gider niteliğinde olduğundan, genel esaslar çerçevesinde kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

Yurt dışında yapılan inşaat işleri nedeniyle, merkez ve şube arasındaki cari hesapların değerlendirilmesi : Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye’deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye’den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o



TÜRMÖB

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

işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye'deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir.

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövize bağlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacağı ve değerlendirme farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

Türkiye'de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı açıktır. Bu nedenle, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin değerlemesine gerek bulunmamaktadır.

Geçici olarak ihraç edilen makine ve teçhizatın Türkiye'ye ithalinde değerlendirme: Tam mükellef kurumların aktiflerinde yer alan makine ve teçhizatları, yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak yurt dışına geçici olarak ihraç etmeleri halinde, geçici olarak ihraç edilen ve işin bitiminde Türkiye'ye getirilen makine ve teçhizat ile ilgili olarak Türkiye'de amortisman ayrılmasına son verilecek; işin bitiminde söz konusu makine ve teçhizatların Türkiye'ye ithalinde ise amortisman uygulaması kaldığı yerden devam edecektir.

Türkiye'deki merkez genel giderlerinden yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi : Türkiye'deki merkez genel giderlerinden, yurt dışında yapılan inşaat işlerine pay verilmesi gerekiyor ise yurt dışında gider kaydedilen bu payların Türkiye'de gider kaydedilmesi mümkün olmayacaktır.

Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazanç veya hasılatın Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi halinde doğacak kur farklarının durumu: İstisna uygulamasında, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançların Türkiye'ye getirilmesi şart değildir. Bu kazançlar, Türkiye'ye getirilmese dahi istisna uygulamasına konu edilebilecektir. Öte yandan, bu kazançların Türkiye'ye getirilmesi durumunda oluşacak kur farklarının ne şekilde değerlendirileceği aşağıda açıklanmıştır.

Yurt dışında tamamlanmış işlere ilişkin kazançların Türkiye'ye getirilmesi halinde kur farklarının durumu: İstisna uygulamasına konu olan ve yurt dışında yapıpıp tamamlanan işlerden doğan kazancın Türkiye'ye getirilmesi halinde, söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının istisna kazançla ilişkilendirilmesi mümkün değildir.

Yurt dışında devam etmekte olan işlere ilişkin hasılatın Türkiye'ye getirilmesi halinde kur farklarının durumu: Yurt dışında yapılmakta olan işlerden elde edilen hasılatın Türkiye'ye döviz olarak getirilmesi halinde, anılan işlerin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farkları istisna kapsamında değerlendirilebilecektir.

Bununla birlikte söz konusu uygulamada yurt dışında gerçekleştirilen her bir işin bağımsız olarak değerlendirileceği tabiidir.

KVGT'de yapılan açıklamalar çerçevesinde; Yurt dışında yapılan inşaat işleri ile ilgili olarak Türkiye'deki merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında ortaya çıkan ilişkilerde yurt dışındaki işyerine Türkiye'den fatura kesilmek suretiyle yapılan ve o işyerinde maliyet veya gider olarak kabul edilen mal ve hizmet hareketleri ile yurt dışındaki işyeri ile Türkiye'deki merkez arasındaki para hareketlerinin ayrı ayrı hesaplarda izlenmesi ve değerlemenin buna göre yapılması gerekmektedir.



TÜRMÖB

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

Yurt dışındaki işyerine merkez tarafından fatura düzenlenmek suretiyle ihraç olunan emtia ile yurt dışına yönelik olarak fatura düzenlenmek suretiyle yapılan hizmetlerden doğan dövize bağlı alacak ve borçların aynen mal veya hizmet ihracından doğan alacak ve borçlarda olduğu gibi değerlemeye tabi tutulacağı ve değerlendirme farklarının vergi matrahının tespitinde dikkate alınacağı tabiidir.

Öte yandan Türkiye’de bulunan merkez ile yurt dışındaki işyeri arasında gerçekleşen diğer para hareketlerinden doğan alacak ve borçların ise gerçek bir alacak ve borç niteliği taşımadığı açıktır. Bu nedenle, söz konusu para hareketlerine dayalı cari hesap bakiyelerinin karşılıklı değerlemesine gerek bulunmamaktadır. Yatırım ve faaliyet dönemi içerisinde fon fazlası/fon değerlemesi kaynaklı gelir/kazanç unsurları, kurumlar vergisi matrahının tespitinde KVG’T düzenlemeleri çerçevesinde ayrıca ele alınacaktır.

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

Diğer taraftan KVK’nın 33.üncü maddesinin 1. bendinde yer alan; “Yabancı ülkelerde elde edilerek Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlardan mahallinde ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, Türkiye’de bu kazançlar üzerinden tarh olunan kurumlar vergisinden indirilebilir.” hükmü çerçevesinde; işin devamı müddetince Almanya’da yerleşik kurum tarafından Cesur Yeni Dünya A.Ş.’ye yapılan hakediş ödemeleri üzerinden yapılan vergi kesintisi bu kesintinin yapılmasına neden olan kazanç kurumlar vergisinden istisna olduğundan, dolayısıyla bu kazanç üzerinden Türkiye’de kurumlar vergisi hesaplanmadığından Türkiye’de mahsuba konu edilemeyecektir.

69

GİB’in 14.09.2015 Tarihli, 38418978-125[5-15/5]-929 Sayılı Özelgesinde;

“....., yurt dışında bulunan şubeniz tarafından yapılmakta olan inşaat işinin devamı sırasında elde edilen hasılatın;

-Türkiye’ye döviz olarak getirilmesi veya getirildikten sonra farklı yabancı para birimlerine çevrilmesi halinde, söz konusu yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının anılan işin tamamlandığı geçici vergilendirme dönemine kadar istisnaya konu yurt dışı kazancın tespitinde dikkate alınacağı ve Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca kurumlar vergisinden istisna edileceği,

-Bankaların vadeli-vadesiz hesaplarında değerlendirilmesi veya grup şirketlerine borç olarak verilmesi halinde, bu faaliyetlerden elde edilen faiz gelirlerinin yurt dışı kazancınızla ilişkilendirilmesi mümkün bulunmadığından, söz konusu gelirleriniz ile bu gelirlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca kurumlar vergisi istisnası kapsamında değerlendirilmeyeceği ve ilgili dönemler itibarıyla yıllık olarak vergilendirileceği tabiidir” açıklamalarına da yer verilmiştir.

Vadeli hesaplarda yer alan fonların hesap dönemi sonu itibarıyla değerlemesinde dönemsellik kavramı üzerinden değerlendirme yapılacaktır. Dönemsellik, “İşletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belirli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır ”

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde bu işleme özgü temel hesaplar olarak şu hesaplar kullanılacaktır.



TÜRMOB

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

181- Gelir Tahakkukları İçinde çalışılan dönemde ortaya çıkmış olmakla birlikte üçüncü kişilerden tahsili ya da bunların adına borç kaydı gelecek hesap döneminde yapılacak gelirlerin izlendiği hesaptır. Dönem sonunda, döneme ait olarak hesaplanacak tutarlar ilgili hasılat ve gelir hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydedilir. Sonraki dönemde, alacakların kesinleşmesiyle hesaptaki tutarlar bu hesabın alacağına karşılık ilgili hesapların borcuna kaydedilerek kapatılır.

381 Gider Tahakkukları Hesabı: İçinde çalışılan dönemde ortaya çıkmış olmakla birlikte ödenmesi gelecek aylarda yapılacak giderlerin izlendiği hesaptır. Dönem sonunda, döneme ait olarak hesaplanacak tutarlar ilgili gider ve zarar hesapları karşılığında bu hesaba alacak kaydedilir. Sonraki dönemde, alacakların kesinleşmesiyle hesaptaki tutarlar bu hesabın borcuna karşılık ilgili hesapların alacağına kaydedilerek kapatılır.

Örneğin, 01. Ekim 2019'da 100.000 TL, 6 ay vadeli mevduat olarak ...Bankasında dönem sonunda 8.700 TL faiz geliri edeceği şekilde değerlendirilmiştir. İşletmenin 31.12.2019 günü ve takip eden hesap dönemi sonunda yapacağı kayıtlar aşağıdaki şekilde olacaktır.

-----01.10.2019-----	
102 BANKALAR HS	100.000,00
102.10 Vadeli Mevduatlar	
102.10.001 Garanti BBVA	
	102 BANKALAR HS
	100.000,00
-----31.12.2019-----	
181 GELİR TAHAKKUKLARI	4.350,00
181.10 Vadeli Mevduat Kıst Dönem Gelir Tahakkukları	
	642 FAİZ GELİRLERİ
	4.350,00
Ekim.2020'de açılan 31.03.2021 Vadeli mevduat "KIST DÖNEM" Faiz geliri	

70

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- İşlemden, KVK'nın 5/1-h düzenlemesi ve KVG'T'de belirlenen vergisel koşullar sağlanmış bulunmaktan dolayı 1.200.000 TL kazanç vergiden bağışık niteliği haizdir.

2- Yurt dışından elde edilen kazanç KVK'nın 5/1-h düzenlemesi kapsamında vergiden bağışık bulunduğu için, yurt dışında kesilen 120.000 TL Kurumlar Vergisi, 2019 hesap dönemi Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde mahsup ve/veya iadeye konu edilemeyecektir.

3- Almanya-Türkiye ÇVÖA düzenlemeleri çerçevesinde Almanya'da bir işyeri oluşmadığı kabul edilecektir.

4- İlgili Genel Tebliğ düzenlemeleri ışığında, işin bitim tarihi olan 30.11.2019 tarihine dek yabancı paranın değerlendirilmesi kaynaklı olarak tahakkuk eden 50.000 TL kambiyo karı, vergi istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

5- İlgili Genel Tebliğ düzenlemeleri ve GİB özelemleri ışığında, işin bitim tarihi olan 30.11.2019



TÜRMÖB

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

tarihine dek tahakkuk eden 110.000 TL faiz geliri, vergi istisnası kapsamında değerlendirilmeyecek, 2019 hesap dönemi kazancına dahil edilecektir.

6- İlgili Genel Tebliğ düzenlemeleri ve GİB özgelere ışığında, işin bitim tarihinden sonra elde edilen kur farkı gelir ve gideri ile faiz gelirleri vergiden bağışık tutarın tespitinde dikkate alınmayacaklardır.

7-Ancak 20.000 TL kambiyo zararı KKEG olmayıp, genel esaslara göre 2019 hesap dönemi vergi matrahının tespitinde gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

8-Tüm bu değerlendirmeler ışığında KVK'nın 5/1-h maddesi düzenlemesinden yararlanacak tutar (1.200.000 + 50.000)= 1.250.000 TL olacaktır.

YANIT 7

Sat-kirala-geri al sözleşmeleri, 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketleri Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde gerçekleşmektedir ve bu düzenlemenin konusu, bir varlığın kiralaayan tarafından kira bedeli karşılığında kiracıya finansal kiralama yoluyla kiralanması ve kiralama müddeti sonrasında varlığın mülkiyet hakkının kiracıya devredilmesidir. Sat-Kirala-Geri Al sözleşmeleri işletmelerin, sahibi olduğu varlıkları, finansal kiralama şirketine öncelikli olarak satıp daha sonra bu varlıkları finansal kiralama şirketinden kiralarak kullanımına devam etmelerini sağlayan özel nitelikli sözleşmelerdir. Sat-kirala-geri al işlemleri ile işletmeler, varlıklarını güncel değeri ile finansal kiralama şirketine sattığı için bir finansman imkanına kavuşmaktadır. Özellikle işletme sermayesi açığı olan şirketler için satış bedelini peşin olarak tahsil etmek, işletmeye daha çok likit sağladığından bu önemli bir finansman seçeneği olarak dikkat çekmektedir.

Ayrıca sözleşme gereğince satılan varlığın tekrar kiralanması ile ilgili varlıklar kullanılmaya devam edilmekte ve işlevlerinden faydalanılabilmektedir. Kiralama müddeti sonunda ilgili varlığın tekrar alınmasına yönelik sözleşme hükmü çerçevesinde de ilgili varlık işletme kayıtlarına daha yüksek değerler üzerinden geri alınabilmektedir. Yapılan işlem öncesinde tarihi maliyetle kayıtlarda yer alan varlık, Sat-kirala-geri al işlemi sonrasında sözleşme değeri ve güncel net aktif değeri üzerinden kayıtlarda gösterilebilmektedir. Böylece şirketler bir taraftan finansal olarak likiditelerini düzeltirken, diğer taraftan da varlık değerini güncel değerine getirmek suretiyle finansal tablolarını güzelleştirebilme imkanına kavuşabilmektedir.

Finansal kiralama şirketleri açısından bakıldığında ise, finansal kiralama tanımına giren bir işlem olarak bir varlığın kendilerince satın alınıp daha sonra kira müddetince kiralayana kullanılması ve kira müddeti sonunda da devredilmesi işlemi uygulanmaktadır. Ancak burada diğer finansal kiralama işlemlerinden farklı olarak, varlığın tedarik edildiği işletme ile finansal kiralama işleminin yapıldığı işletme aynı işletmedir.

Sat-kirala-geri al işlemi konusu varlıkların satış işlemi herhangi bir iktisadi kıymetin satışında yapılması gerekenlerden farklı değildir. Satılan varlık ve amortisman tutarının kapatılması, satış bedeli sonucunda finansal kiralama şirketinden alacaklı hale gelmesi ve aradaki farkın değer artış kazancı olarak kaydedilmesi suretiyle işlem gerçekleştirilir. Finansal kiralama şirketinden tahsilat yapıldığında da ilgili alacak tutarı kapatılarak tahsilat işleminin kayıtlara alınması gerekir. Duran varlık satış karları ilke olarak dönem kazancına ilave edilmesi gereken bir unsurdur ve dönem kazancının parçası olarak Kurumlar Vergisi'ne tabi tutulması gerekir. Diğer taraftan KVK'nın "İstisnalar" başlıklı 5'inci maddesinin j alt bendinde söz konusu kazançlar için özel bir istisna imkânı sağlanmıştır. Söz konusu istisna ile ilgili

düzenleme maddesinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır:

“j) Her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ve bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlar.

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır.”

VUK’un mükerrer 290.’ncü maddesinin 3. bendinde finansal kiralama işlemleri tanımlanmış ve ilgili tanımda yer alan şartlardan herhangi birinin gerçekleşmesi durumunda yapılan işlemin finansal kiralama olarak değerlendirileceği ifade edilmiştir. Bu şartlara aşağıda yer verilmiştir:

“Kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmediğine bakılmaksızın, bir iktisadî kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunun doğması

Kiralama işlemi; iktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,

Kiracıya kira süresi sonunda iktisadî kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,

Kiralama süresinin iktisadî kıymetin ekonomik ömrünün % 80’inden daha büyük bir bölümünü kapsaması

Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının iktisadî kıymetin rayiç bedelinin % 90’ından daha büyük bir değeri oluşturması “

VUK’da finansal kiralama ile ilgili yukarıdaki tanımlamalar yapılmış olmasına rağmen, sat-kirala-geri al sözleşmesine ilişkin KVK’da yer alan istisna maddesinde, finansal kiralama tanımı daraltılmıştır. İstisna kapsamındaki finansal kiralama sözleşmelerinde, geri kiralamanın yapılması sonrasında ilgili kiralama konusu varlığın geri alınma şartı bulunduğu ifade edilmiştir.

Kanun maddesinde yer alan tanımlamalar dikkate alındığında, istisnadan yararlanabilmek için bazı koşulların mevcut olduğu anlaşılmaktadır. **KVGT’nin 5.15. Sat-kirala-geri al işlemlerinden doğan kazançlarda istisna uygulaması** başlıklı bölümünde aşağıdaki düzenlemelere yer verilmiştir.

“6728 sayılı Kanununun 56 ncı maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (j) bendiyle, her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kurumlar tarafından finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına satışından doğan kazançlar ile bu kurumlarca söz konusu varlıkların devralındığı kuruma kira süresi sonunda devrinden doğan kazançlara yönelik istisna uygulaması düzenlenmiştir.

Bu istisna uygulamasında;

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

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

bankalarını,

- **Sat-kirala-geri al işlemi;** her türlü taşınır ve taşınmaz malların 6361 sayılı Kanun kapsamında geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla, kiracılar tarafından kiralayana satışı, kiralayana tarafından kiracılara kiralanması ve kiralayana söz konusu varlıkların kiracılara kira süresi sonunda devrine ilişkin süreci

ifade etmektedir.

5.15.1. İstisnadan yararlanacak olanlar : Bu istisna uygulamasından;

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

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

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

5.15.2. İstisna uygulamasına konu olacak iktisadi kıymetler² : İstisna uygulamasına her türlü taşınır ve taşınmaz mallar konu olabilecektir.

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

5.15.2.2. Taşınırlar : 6361 sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen ve kurumların aktifinde yer alan amortismanına tabi tüm taşınırlardır.

5.15.3. İstisnadan yararlanma şartları

5.15.3.1. Taşınır veya taşınmazın kiralayana, geri kiralama amacıyla ve sözleşme sonunda geri alınması şartıyla satıldığı hususunun sözleşmede yer alması : İstisna uygulaması açısından, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayana kurumlar arasında düzenlenecek

² Kanununun 5/1-j maddesinde her türlü taşınır ve taşınmaz malların istisna maddesi kapsamında yer alabileceği ifade edilmiştir. Bu bakımdan ilgili düzenlemenin sadece gayrimenkul gibi taşınmazlar için değil her türlü taşınır ve taşınmaz malların tamamı için uygulanabileceği anlaşılmaktadır.

Taşınır malların ve taşınmaz malların neler olduklarına bakıldığında, farklı mevzuatlarda taşınır ve taşınmazlara yönelik değişik tanımlamalar yapılmış olduğu görülmektedir. 18.01.2007 tarihli Resmî Gazete’de yayınlanan Taşınır Mal Yönetmeliği’nde, demirbaşlar, motorlu taşıtlar, makine ve teçhizatlar, hayvanlar, ağaçlar gibi bitkilerle birlikte ilk madde malzemelerin de taşınır mal olarak değerlendirilmiş olduğu anlaşılmaktadır. Diğer taraftan maddi olmayan duran varlık niteliğindeki hakların, programların veya markaların “taşınır mallar” listesinde yer almadığı görülmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu Uygulama Genel Tebliği’nde ise “taşınırlar”, 6361 Sayılı Kanun kapsamında kiralamaya konu edilebilen ve kurumların aktifinde yer alan amortismanına tabi tüm taşınırlar olarak açıklanmıştır. Başka bir ifade ile, bu tanımlama çerçevesinde, ilk madde ve malzemeler veya boş arsa arazi gibi amortismanına tabi olmayan varlıkların istisna maddesi kapsamında değerlendirilmesine imkân bulunmamaktadır. Benzer şekilde maddi olmayan duran varlıkların amortismanına tabi olmaması ve itfa işlemine tabi olması sebebiyle maddi olmayan duran varlıkların da istisna maddesi kapsamında olmadığı yorumlanmaktadır.

Taşınmaz mallar da gayrimenkul olarak tapuda tescile tabi olan varlıklar olarak tanımlanabilmektedir. 02 Ekim 2006 tarihli Resmî Gazete’de kamu taşınmazlarına yönelik kabul edilen bir düzenlemede, taşınmazlar “ekleni ve bütünleyici parçaları dahil olmak üzere arazi, arsa, bina, yer altı ve yer üstü düzenleri” olarak tanımlanmıştır. 1 Seri Nolu Kurumlar Vergisi Uygulama Genel Tebliği’nde de Türk Medeni Kanunu’nda “Taşınmaz olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallar” olarak açıklanmıştır.

sözleşmede, bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın;

Kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanağına ve Sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.

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

5.15.3.2. Satış kazancının özel fon hesabında tutulması: İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

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

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

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

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

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

Örnek: (Ç) A.Ş. 13/5/2014 tarihinde 2.500.000.- TL'ye iktisap ettiği ve aktifine aldığı taşınırını 8/9/2016 tarihinde sat-kirala-geri al işlemine konu ederek (D) Katılım Bankası A.Ş.'ye 3.000.000.- TL bedelle devretmiştir. Bu sürede (Ç) A.Ş.'nin söz konusu taşınırını için ayırdığı amortisman tutarı 500.000.-

TL'dir.

	:	Satış bedeli	-	Taşınırın (Ç) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri
Taşınırın (Ç) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri	:	Maliyet bedeli	-	Birikmiş amortismanlar
İstisna kazanç	:	3.000.000.- TL	-	(2.500.000.- TL – 500.000.- TL)
	:	1.000.000.- TL		

(Ç) A.Ş. istisnaya konu 1.000.000.- TL tutarındaki kazancını pasifte özel bir fon hesabında takip edecektir. Özel fon hesabında takip edilecek olan bu tutar sadece, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınıra ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca, gerekse kira süresinin sonunda taşınırın geri alınmasından sonra 3.000.000.- TL üzerinden ayrılacak amortismanların, bu tutar ile taşınırın (D) Katılım Bankası A.Ş.'ye devredildiği tarihte kiracıdaki net bilanço aktif değeri arasındaki fark olan (3.000.000.- TL – 2.000.000.- TL =) 1.000.000.- TL'ye isabet eden kısmına mahsup edilmek suretiyle kullanılabilir. Dolayısıyla, gerek kira süresi boyunca, gerekse kira süresinin sonunda taşınırın geri alınmasından sonra 3.000.000.- TL üzerinden ayrılacak toplam amortismanların, en fazla 2.000.000.- TL'lik kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek olup kalan 1.000.000.- TL'lik kısmı ise özel fon hesabından mahsup edilecektir.

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

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

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

Örnek 1: (E) A.Ş. 1.000.000.- TL bedelle aktifine kayıtlı taşınırı için toplam 680.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınırı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 15/8/2016 tarihinde 800.000.- TL bedel üzerinden (F) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.



TÜRMÖB

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

(F) Finansal Kiralama A.Ş., 800.000.- TL ana para ve 400.000.- TL faiz olmak üzere toplam 1.200.000.- TL kira ödemesi karşılığında (E) A.Ş.'ye 5 yıllık süreyle kiraladığı bu taşınırı 16/8/2021 tarihinde (E) A.Ş.'ye 1.000.- TL bedelle geri satmıştır.

1. satış: (E) A.Ş.'nin taşınırını (F) Finansal Kiralama A.Ş.'ye satışı:

İstisna kazanç	:	Satış bedeli	-	Taşınırın (E) A.Ş.'deki net bilanço aktif değeri
İstisna kazanç	:	800.000.- TL	-	(1.000.000.- TL - 680.000.- TL)

:480.000.- TL

(E) A.Ş. 480.000.- TL tutarındaki istisna kazancını pasifte özel bir fon hesabına alarak, bu tutarın tamamı için istisnadan yararlanabilecektir.

(E) A.Ş. söz konusu taşınıra ilişkin sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkını Vergi Usul Kanununun mükerrer 290 ıncı maddesi hükümleri çerçevesinde "260 Haklar" hesabında 800.000.- TL bedelle takip edecektir. (E) A.Ş.'nin bu taşınır için yıllık olarak hesaplayacağı amortismanın (480.000.- TL / 800.000.- TL =) %60'lık kısmı özel fon hesabından karşılanacak; sadece (320.000.- TL / 800.000.- TL =) %40'lık kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

2. satış: (F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin taşınırını (E) A.Ş.'ye geri satışı:

(F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin (E) A.Ş.'den satın aldığı ve aktifinde iz bedeliyle takip ettiği taşınırı kira süresi sonunda 1.000.- TL bedelle (E) A.Ş.'ye geri satışından doğan kazancı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

Öte yandan, (F) Finansal Kiralama A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine ilişkin faiz gelirlerinin ise istisna kapsamında değerlendirilmeyeceği tabiidir.

Örnek 2:

Ayrıca, Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan şartların sağlanması halinde, taşınmazın (İ) Ltd. Şti.'ne satış işleminden doğan kazancın %75'lik kısmı anılan bentte düzenlenen istisnaya konu edilebilecektir.

Öte yandan, taşınır veya taşınmazların bir kiracı kurum tarafından, sat-kirala-geri al sürecinin tamamlanması kaydıyla, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilmesinden sonra üçüncü kişilere satılması halinde, üçüncü kişilere yapılan satıştan doğan kazancın tespitinde, taşınır veya taşınmazın bu kiracı tarafından ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihteki net bilanço aktif değeri dikkate alınacaktır.

5.15.4.1. Varlıkların sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumu : Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al süreci tamamlanmadan kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dahil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi halleri hariç), üçüncü kişi ve kurumlara satılması halinde, kiralayanlar tarafından elde edilen kazanç dolayısıyla bu istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır. Sat-kirala-geri al işlemine konu taşınır ve taşınmaz malların kiralayanlar



TÜRMÖB

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

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

Bu kapsamda, sat-kirala-geri al işlemine konu edilen taşınır ve taşınmaz malların ilk defa bu işleme konu edildiği tarih itibarıyla kiracıdaki net bilanço aktif değeri, kiracı tarafından kiralayan kuruma bir yazı ile bildirilecektir. Ayrıca, birden fazla defa sat-kirala-geri al işlemine veya kira sertifikası ihracına konu edilen taşınır ve taşınmaz mallar için, bunların ilk defa bu işlemlere konu edildiği tarihten itibaren ayrılan ve kurum kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı da aynı yazı ile kiralayan kuruma bildirilecektir.

Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tamamlanamaması halinde ise istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır. Kiracı tarafından sat-kirala-geri al işlemine ilişkin sözleşmeden doğan hak ve yükümlülüklerin, üçüncü kişilere devredilmesi halinde de bu hüküm uygulanacaktır.³

Örnek: (M) A.Ş. aktifinde 4.000.000.- TL bedelle kayıtlı olan taşınmaz için 1.000.000.- TL amortisman ayırdıktan sonra bu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 1/8/2017 tarihinde 7.500.000.- TL bedel üzerinden (N) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(N) Finansal Kiralama A.Ş., 7 yıllığına (M) A.Ş.'ye 7.500.000.- TL ana para ve 3.000.000.- TL faiz olmak üzere toplam 10.500.000.- TL kira ödemesi karşılığında kiraladığı bu taşınmazı, (M) A.Ş.'nin sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeniyle 4/9/2022 tarihinde (O) Ltd. Şti.'ne 10.000.000.- TL'ye satmıştır.

(M) A.Ş.'nin sat-kirala-geri al işlemine konu ettiği söz konusu taşınmazı (N) Finansal Kiralama A.Ş.'ye satışından kaynaklanan [7.500.000.- TL - (4.000.000.- TL - 1.000.000.- TL)=] 4.500.000.- TL tutarındaki kazancı için istisnadan faydalanması dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.

Öte yandan, (M) A.Ş.'nin söz konusu taşınmazı sat-kirala-geri al işlemine konu etmek suretiyle (N) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devrettiği dönem itibarıyla Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendindeki şartların sağlanmış olması ve bu şartların sonradan ihlal edilmemesi kaydıyla, bu işlemde doğan 4.500.000.- TL tutarındaki kazancın %75'lik kısmı için anılan bentte yer alan istisnadan faydalanılması mümkündür. Bu durumda, bu kazancın kalan %25'lik kısmına ilişkin olarak zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası alınmaksızın gecikme faiziyle birlikte (M) A.Ş.'den tahsil olunacaktır.

Sat-kirala-geri al sözleşmesi kapsamındaki varlığın satış kaydının yapılmasından sonra, kiralama yoluyla elde edilen kullanım hakkının kayıtlara alınması gerekmektedir. Bu işlemde kiralama hakkının muhasebeleştirilmesi, diğer finansal kiralama işlemlerindeki işlemlere benzer şekilde VUK'un mükerrer 290. maddesinde açıklandığı çerçevede gerçekleştirilmelidir

³ Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle Sat-Kirala-Geri Al işleminin gerçekleşmemesi veya sözleşmenin bozulması hâlinde, daha önceden yararlanılmış olan istisna nedeniyle sadece kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin gecikme faiziyle birlikte ve vergi ziyai cezası uygulanmaksızın ödenmesi gerekecektir.



TÜRMOB

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

Bu madde çerçevesinde “Kiracı tarafından finansal kiralama işlemine konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı ve sözleşmeden doğan borç, kiralama konusu iktisadi kıymetin rayiç bedeli veya sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerinden düşük olanı ile değerlendirilmelidir. Kiracı tarafından aktifleştirilen finansal kiralamaya konu iktisadi kıymeti kullanma hakkı, yine kiralama konusu iktisadi kıymet için VUK’un amortismanla ilgili maddeleri ve tebliğlerine uygun olarak belirlenmiş esaslar çerçevesinde amortismanla tâbi tutulmalıdır.

VUK’da maliyet bedeli, “iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamı” olarak ifade edilmiştir. Aynı kanunun 269’uncu maddesinde de gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği ifade edilmiştir. Ayrıca müteakip maddelerde gayrimenkul tanımının geniş bir ifade olduğu ve gayrimenkullerin mütemmim cüzleri ve teferruatı; tesisat ve makinaları, gemiler ve diğer taşıtları ve hatta gayri maddi hakların da değerlendirilme hükümleri çerçevesinde gayrimenkul tanımı içinde yer aldığı düzenlenmiştir. Yukarıdaki düzenlemeler dikkate alındığında da finansal kiralama konusu varlığın kiralama yoluyla iktisap edilmesi esnasında katlanılan giderlerin ilgili varlığın maliyeti olarak dikkate alınması gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

163 sıra nolu VUK Genel Tebliği’nde, amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin maliyeti olarak aktifleştirilmesi gereken finansman giderlerine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Bu düzenlemelerde amortismanla tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde uygulanacak esaslar açıklanırken, iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları açıklanmıştır.

334 sıra nolu VUK Genel Tebliği’nin "Kur Farkları" başlıklı bölümünde ise; "163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanla tabi tutulması gerektiği açıklanmıştır.

Finansal kiralamaya yönelik işlemlere ilişkin benzer bir konuda **GİB tarafından verilen 02/05/2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2959-M-290-19/19585 sayılı özalgede**; kira süresi boyunca yapılan kira ödemeleri kapsamında değerlendirilmesi gereken değerler aşağıdaki gibi açıklanmıştır:

Kira süresi sonunda kiralama konusu iktisadi kıymetin kalan değerine ilişkin bir taahhüt olması halinde bu değer, Kira süresi sonunda kiracıya düşük bir bedelle iktisadi kıymeti satın alma hakkı tanıdığı ve sözleşme başlangıç tarihinde bu hakkın kullanılma olasılığının yüksek olduğu durumda bu satın alma hakkının kullanılması durumunda ödenmesi gereken bedel” açıklaması yapılmıştır.

Yukarıdaki açıklamalar yapıldıktan sonra, “finansal kiralama yoluyla edinilen kıymete ilişkin olarak kiralama süresi içinde sözleşmeye istinaden yabancı para üzerinden yapılan kira ödemelerinin değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan kur farkının, finansal kiralama konusu kıymetin maliyetine intikal ettirilmesi ve maliyete eklenen bu farkların ilgili kıymetin amortisman süresi içinde itfa edilmesi gerektiği” sonucuna ulaşılmıştır.

Kiralama işlemi çerçevesinde katlanılan masraflar, ilgili hakkın elde edilmesi ile ilgili olduğu için, aktife girdiği yılın sonuna kadar söz konusu varlığın maliyeti olarak aktifleştirilmelidir. Aynı doğrultuda



TÜRMÖB

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

yabancı para cinsinden yapılan finansal kiralama sözleşmelerinde kiracının sözleşme tarihinden sonra oluşan anapara kur farkları ile kiracı tarafından ödenen faizlerin ilk yıla ait tutarlarının ilgili kıymetin maliyetine ilave edilmesi ve maliyete eklenen bu farkların ilgili kıymetin amortisman süresi içinde itfa edilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Bahis konusu işlemin KDV karşısındaki durumuna dair düzenleme, KDVK'nın 17/4-y alt bendinde yer almaktadır. Bu madde çerçevesinde;

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

Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere KDV istisnasından yararlanılabilmesi için bazı şartlar bulunmaktadır. Bu şartlar aşağıda listelenmiştir:

Sat-kirala-geri al işleminin 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında kurulmuş olan finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınınca yapılmış olması gerekmektedir. Kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilmelidir.

Söz konusu şartların sağlanması durumunda; i- Sat-kirala-geri al işlemini yapacak kuruma satıcı tarafından ilgili taşınır veya taşınmazın satışı, ii- ilgili kurumlarca, varlıkları satan kişilere kiralınması ve iii- sözleşme süresi sonrasında ilgili varlıkların tekrar satıcı şirkete devredilmesi işlemleri KDV'den istisna tutulmuştur.

Ancak KDVK'nın ilgili maddesinde düzenlenen bu istisna, kısmi istisna statüsündedir. Başka bir ifade ile satışında, kiralınmasında veya daha sonra devrinde KDV'den istisna tutulmuş olan varlıklarla ilgili olarak daha önceden “indirilecek KDV” içinde gösterilmiş ilgili malların iktisabında yüklenilmiş KDV'lerin istisnadan yararlandığı tarih itibarı ile “ilave edilen KDV” olarak hesaplanan KDV toplamına ilave edilerek düzeltilmesi gerekmektedir. Hesaplanan KDV toplamına ilave edilerek düzeltilen KDV toplamının diğer taraftan tahsil edilemeyecek olması sebebiyle kurumlar vergisi hesabında gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

KDVK'nın 17/4-y maddesinin 6728 sayılı Kanununun 43/ç maddesi ile değişmiş hali ile sat-kirala-geri al işlemine konu edilecek taşınır/taşınmazların; yüklenilip indirim yolu ile giderilememiş KDV'sinin, KDV Kanunu'nun 30/a maddesi uygulanarak GİDER yazılabileceği hususu açıklığa kavuşmuştur.

GİB tarafından verilen 05.04.2017 tarih ve 64994458- 130[5517- 3221]-E.E.419444 sayılı özgeçmişte 6361 Sayılı Finansal Kiralama, Faktöring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun 31. maddesindeki sebeplerle finansal kiralama sözleşmesinin feshi ve satın alınıp geriye kiralanan malın finansal kiralama kuruluşları tarafından üçüncü kişilere satışı halinde, sat-kirala-geri al konusu malın kiracı tarafından finansal kiralama kuruluşuna satışında ve fesih tarihine kadar finansal kiralama kuruluşunun kiralama işlemlerine ilişkin düzenlediği faturalarda uygulanan KDV istisnasının düzeltilmesine gerek bulunmadığı ifade edilmiştir

6361 sayılı Kanun'un 37'nci maddesinde, finansal kiralama sözleşmeleri ve bu sözleşmelerin devrine ve tadiline ilişkin kâğıtlar ile bunların teminatı amacıyla düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden istisna tutulmuştur. İstisna uygulaması finansal kiralama sözleşmelerinin tamamı için geçerli olduğu için



TÜRMOB

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

Sat-kirala-geri al sözleşmesinin şekil şartlarına uyulmaması durumunda da (örneğin kira müddetinin sonunda kiralama konusu taşınır veya taşınmazın kiracıya geri satılmaması gibi) damga vergisi istisnası devam edecektir.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

- 1-Taşınır mahiyetindeki iş makinesi sat-kirala-geri al işlemine konu edilebilmektedir.
- 2- Sat-kirala-geri al işlemi kaynaklı kazanç 4.000.000 TL değil 3.000.000 TL olup, özel fona alınacak tutar da bu tutar olacaktır.
- 3- Sat-kirala-geri al işlemi kaynaklı kiralama işlemi, haklar hesabına kayıt ile amortismanına tabi tutulacaktır.
- 4- Sat-kirala-geri al işleminde KDVK'nın 17/4-y düzenlemesine uygun işlem yapılmış ve KDV hesaplanmamıştır.
- 5- Sat-kirala-geri al işlemi, Kanunda belirtilen biçimde tamamlanmamış bulunduğundan, KVK istisnasından yararlanılamayacak ve sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle daha önceden yararlanılmış olan istisna nedeniyle sadece kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin gecikme faiziyle birlikte ve vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın ödenmesi gerekecektir.
- 6- 540.000 TL'nin KDV indirimlerinden çıkarılması ve KDVK'nın 30/a düzenlemesi uyarınca gider hesabıyla ilişkilendirilmesi doğru olmakla birlikte işlemin yapıldığı (Aralık/2019) vergilendirme dönemi hatalıdır.
- 7-6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu'nun 31.'nci maddesindeki sebeplerle finansal kiralama sözleşmesinin feshi ve satın alınıp geriye kiralanan malın üçüncü kişilere satışı halinde, sat-kirala-geri al konusu malın kiracı tarafından finansal kiralama kuruluşuna satışında ve fesih tarihine kadar finansal kiralama kuruluşunun kiralama işlemlerine ilişkin düzenlediği faturalarda uygulanan KDV istisnasının düzeltilmesine gerek bulunmamaktadır.
- 8-Sat-kirala-geri al sözleşme kapsamında düzenlenen kâğıtlar damga vergisinden bağışık olduğundan, düzenlenen sözleşme üzerinden herhangi bir damga vergisi hesaplanması/beyanı söz konusu olmayacaktır.