



TÜRMOB

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

2022/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Revizyon

28.05.2022 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

- Uyarı!** [1] 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.)
[2] Cevap kağıdı üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranan adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.

YANITLAMA VE DEĞERLENDİRME AŞAMASINDA DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR

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, muafır, 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		10	5	a,b,c,d: 2,5 Puan	10
2	a,b:4'er c: 7 Puan	15	6		15
3		10	7	a,b,c,d,e: 4'er Puan	20
4	a,b,c,d: 5'er Puan	20			



TÜRMOB

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

SORULAR/VERİLER

I-MÜKELLEFE DAİR BİLGİLER:

Mükellef Ünvanı: Tiamat Sanayi ve Ticaret A.Ş.

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

Hesap Dönemi: 2020 Hesap Dönemi

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özeti :

Ticari Bilanço Karı	4.800.000,00
KKEG	200.000,00
KVK 10-1/e Biz Bize Yeteriz Türkiyem Kampanyası	50.000,00
Toplu İş Sözleşmesi Farkı	150.000,00
2019 Hesap Dönemi (Geçmiş Yıl) Zararı	1.000.000,00
Istisna ve İndirimler	3.900.000,00
GVK Geçici 93. Md	1.000.000,00
KKTC Şubesi Kazancı	1.000.000,00
Serbest Bölge Şube Kazancı	1.000.000,00
KVK 5/1-f	600.000,00
Kısmi Bölünme Kazancı	300.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	100.000,00

Sermaye Yapısı/İlişkili Kişilere Dair Bilgiler:

Ünvanı	Sermaye Payı	İlgili Dönem Kurumlar Vergi Matrahı
Arinna Finance Company	%20	Alderney Adası'nda Yerleşik Tüzel Kişi
Inanna Trading SARL	%40	Lüksemburg'da Yerleşik Tüzel Kişi
Isthar Holdings PLC.	%10	İrlanda'da Yerleşik Tüzel Kişi
Ninlil Nergal	%10	Lüksemburg'da Yerleşik Gerçek Kişi
Marduk Holding A.Ş.	%20	Türkiye'de Yerleşik Tam Mükellef Kurum / 2020 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyanı: 500.000 TL Mali Kar

Damga Vergisi Beyanname Bilgileri: Damga Vergisi Defteri tasdikli olarak mevcuttur. Ocak – Aralık / 2020 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)= 10,00 TL, 1 Avro (Avrupa Para Birimi)= 12,00 TL olarak dikkate alınacaktır.

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



TÜRMOB

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

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

Çifte Vergilendirmeyi Önleme: İrlanda-Türkiye, İngiltere-Türkiye ve Lüksemburg-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.

Alderney Adası, İngiltere Denizaşırı Topraklar Kanunu uyarınca, İngiltere'ye bağlı denizaşırı toprak statüsünde olup, ÇVÖA anlaşması kapsamında yer almamaktadır.

Kar Payı Dağıtımı: Mükellef kurum tarafından 2020 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.

III-SORULAR VE BAĞLANTILI TESPİTLER:

Mükellef kurumun 2020 hesap dönemi yevmiye defterine yapmış olduğu bazı kayıtlar ile defter kayıtlarının dayanağı (3. kişilerden elde edilenler dahil) bilgi ve belgeler ve (varsa) mükellef kurum temsilcisi açıklamaları aşağıdaki gibidir. Bir kısım kayıtların altındaki notlar, muhasebe fişlerinde veya fatura ve benzeri belgeler üzerinde yer alan açıklamalardan alınmıştır. Söz konusu işlemleri, vergi kanunları ve vergi uygulamaları bağlamında değerlendiriniz.

İŞLEM 1 (10 PUAN): İrlanda'da yerleşik Ishtar Holdings PLC adlı şirkete, gayri maddi hak (LİSANS KULLANIM) bedeli olarak 31.12.2019 tarihinde ödenen 1.176.470,59 TL üzerinden %15 oranında yapılmış (2019/Aralık vergilendirme döneminde beyan edilmiş) bulunan Kurumlar Vergisi tevkifatı ile ilgili olarak, mükellef kurum tarafından ilgili ÇVÖA uyarınca belirlenen azami oranın %10 olması gerektiği ileri sürülerek, VUK'un 116 ve müteakip maddeleri uyarınca vergi hatalarının düzeltilmesi talepli dilekçe ile (tevkif edilen) 50.000 TL Kurumlar Vergisi ile 9.000 TL KDV'nin iadesi talebinde bulunulmuştur.

2020/Şubat vergilendirme dönemi KDV beyannamesinde ödenecek KDV olarak beyan ile tahakkuk ettirilen 170.000 TL vergi borcuna mahsuben söz konusu vergi iadesi talebi yerine getirilmiştir.

İŞLEM 2 (15 PUAN): Mükellef kurum tarafından, muhtelif neviden menkul kıymetin ihraç, itfa ve/veya faiz ödemeleri ile ilgili olarak aşağıdaki kayıtların yapılmış olduğu saptanmıştır.

a-	01/05/2020		
102 Bankalar Hesabı		450.000,00	
408 Menkul Kıymet İhraç Farkları Hesabı		50.000,00	
405 Çıkarılmış Bono ve Tahviller Hesabı			500.000,00
	31/12/2020		
780 Finansman Giderleri Hesabı		50.000,00	
408 Menkul Kıymet İhraç Farkları Hesabı			50.000,00

500.000,00 TL bedelli tahvil, 1 Mayıs 2020 tarihinde İrlanda Menkul Kıymetler Borsası'na kote edilerek, 18 ay vadeli ve 50.000 TL iskontolu olarak (yurt dışında) ihraç edilmiştir.



TÜRMO 3

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

b- 01/09/2020

304 Tahvil Ana Para Borç ve Faiz Hesabı	1.000.000,00	
360 Ödenecek Vergi ve Fonlar Hesabı		10.101,00
102 Bankalar Hesabı		989.899,00

01 Mart 2017 tarihinde İrlanda Menkul Kıymetler Borsası'na kote edilerek 4 yıl (01 Mart 2021) vadeli olarak ihraç edilen tahvillerin kupon ödemeleri 01 Eylül 2020 tarihinde yapılmıştır. Tamamı yurt dışı yerleşiklere yapılan ödemeler üzerinden %01 (yüzde bir) vergi tevkif edilmiştir. Mükellef kurum tarafından işlemle ilgili olarak; tahvil sahiplerine faiz ödemelerinin net tutar üzerinden yapıldığı, vergi tevkifat yükünün şirket üzerinde kaldığı, brütleştirilmenin KVK'nın 30/11'nci bent düzenlemesi uyarınca gerçekleştirildiği ve brüt faiz giderinin dönem kazancının tespitinde (780-Finansman Giderleri hesabı kullanılarak) dikkate alındığı ifade edilmiştir.

c- 10/09/2020

110 Hisse Senetleri Hesabı	1.000.000,00	
653 Komisyon Giderleri Hesabı	15.000,00	
102 Bankalar Hesabı		1.015.000,00

09.09.2020 tarihinde New York Borsası'nda işlem gören Telcell INC. hisse senetlerinden 100 TL beher bedel ile 10.000 adet satın alınmıştır. Satın alma işlemi nedeniyle ABD'de yerleşik Trust Securities & Law Ltd. adlı şirkete 15.000 TL komisyon ödemesi yapılmıştır.

30/09/2020

654 Karşılık Giderleri Hesabı	200.000,00	
119 Menkul Kıy. Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı		200.000,00

New York Borsası'nda 29.09.2020 tarihinde yaşanan ani düşüş neticesinde %10'dan fazla değer kaybeden Telcell INC. hisse senetleri için, (borsa rayici dikkate alınarak) 200.000,00 TL karşılık ayrılmıştır.

10/10/2020

102 Bankalar Hesabı	153.000,00	
320 Satıcılar Hesabı	850.000,00	
119 Menkul Kıy. Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabı	200.000,00	
655 Menkul Kıymet Satış Zararı Hesabı	150.000,00	
110 Hisse Senetleri Hesabı		1.000.000,00
644 Konusu Kalmayan Karşılıklar Hesabı		200.000,00
391 Hesaplanan KDV Hesabı		153.000,00

New York Borsası'nda 10.10.2020 tarihinde hisse başına oluşan ortalama 85 TL. baz alınarak, 10.000 adet Telcell INC. hissesi, Türkiye'de yerleşik Marduk Holding A.Ş.'ye, bu şirkete olan ticari borca karşılık devredilmiştir.

İŞLEM 3 (10 PUAN): Mükellef kurum tarafından GVK'nın Geçici 93'üncü madde düzenlemesi kapsamında 30.12.2020 tarihinde;

- Londra Menkul Kıymetle Borsası'nda işlem gören ve 30.12.2020 tarihi itibariyle borsa rayici 500.000 TL olan hisse senedi,
 - Yurt dışında bulunan ve 30.12.2020 tarihi itibariyle (TCMB Döviz Alış Kuru) karşılığı 100.000 TL olan döviz varlığı,
 - 30.12.2020 tarihi itibariyle rayiç bedeli 400.000 TL olan taşınmaz,
- için (Yasada belirtilen koşullara uygun biçimde) bildirimlerde bulunulmuştur.



TÜRMOB

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

Hisse senetleri, Londra'da yerleşik Zero Bank'dan kullanılan, 30.09.2021 vadeli ve 200.000 USD tutarındaki kredi için (kreditör banka tarafından) rehnedilmiş bulunduğundan dolayı fiziki olarak Türkiye'ye getirilememiştir. Bu durum Türkiye'de yerleşik aracı kuruma 20.03.2021 tarihinde yapılan ek bildirimde gösterilmiştir.

Bildirime konu 100.000,00 TL tutarındaki döviz ile yine bildirime konu hisse senetleri, 30.09.2021 tarihinde, 200.000 USD tutarındaki (yurt dışı) kredinin kapatılmasında kullanılmıştır.

Taşınmaz, 31.01.2021 tarihinde ortaklar cari hesabı kullanılmak üzere işletme aktifinden çıkarılmış, aynı taşınmaz ile ilgili olarak 04.02.2022 tarihinde ikinci bir bildirimde bulunduğu ve söz konusu taşınmazın işletme kayıtlarına tekrar alındığı saptanmıştır.

Yapılan işlem kapsamındaki tüm değerlerin karşılığı 1.000.000,00 TL, 31.12.2020 tarihi itibarıyla 529-Diğer Sermaye Yedekleri Hesabına kayıt edilmişlerdir.

İŞLEM 4 (20 PUAN): Mükellef kurum tarafından 01.01.2003 tarihinde 20 yıl süreli olarak faaliyet izni alınan Antalya Serbest Bölge Şubesi'ne ve bu şubeden Antalya Havalimanı'nda faaliyette bulunan "Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazası'na" yapılan satışlar ile Serbest Bölge Şubesi'nden yapılan alışların durumunun aşağıdaki gibi olduğu saptanmıştır. Söz konusu satışlarda KDVK'nın 11/1'nci maddesi, alımlarda ise 16/1-c maddesi uyarınca vergi istisnası uygulanmıştır.

a-Serbest Bölge Şubesine yapılan satışlar:

Tarih	Emtia	Tutar (TL)	KDV	ÖTV
30.01.2020	Alkollü İçecek	900.000	KDVK 11/1 İstisna	ÖTVK 7/7
11.05.2020	Kozmetik Ürünleri	100.000	KDVK 11/1 İstisna	ÖTVK 7/7

b-Serbest Bölge Şubesinden Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazasına yapılan satışlar:

Tarih	Emtia	Tutar (TL)	KDV	ÖTV
30.01.2020	Alkollü İçecek	1.500.000	Kapsam Dışı	Kapsam Dışı
11.05.2020	Kozmetik Ürünleri	500.000	Kapsam Dışı	Kapsam Dışı

c-Serbest Bölge Şubesinden yapılan alımlar:

Tarih	Emtia	Tutar (TL)	KDV
31.08.2020	Muhasebe ve Teknik Destek	100.000	KDVK 17/4-ı İstisna

d- 2020 yılında tamamı yukarıdaki tablolarda yer verilen mal ve hizmet alım satım/ifa işlemleri sonucu (aşağıdaki gibi) oluşan 1.000.000,00 TL. "Serbest Bölge Şubesi Kazancı", kurumlar vergisinden bağımsız tutulmuştur. Kazanç bileşimi aşağıdaki gibidir.

-Emtia Alım Satım Kazancı	1.000.000,00 TL
-Hizmet Satış Kazancı	100.000,00 TL
-Şube Giderleri	400.000,00 TL
-Banka Faiz Gelirleri	100.000,00 TL
-Kambiyo Kazancı	200.000,00 TL

400.000,00 TL şube giderinin 300.000,00 TL kısmı, tamamı şubede ve tam zamanlı olarak istihdam edilen personele yapılan ücret ödemesi, 100.000,00 TL ise tamamı serbest bölgede icra edilen taşımacılık, kira, aidat v.b. giderlerden oluşmaktadır. Ödemeler üzerinden GVK uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmamıştır.



TÜRMOB

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

İŞLEM 5 (10 PUAN): Mükellef kurum tarafından 2020 hesap döneminde gerçekleştirilmiş bulunan bazı işlemlerin ayrıntıları aşağıdaki gibidir. İşlemlere dair yapılan ödemeler üzerinden herhangi bir vergi kesintisi yapılmamıştır.

a- Biz Bize Yetcriz Türkiyem Kampanyası için 100.000,00 TL. bağışta bulunulmuş, bağış tutarı 770-Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydedilmiştir.

b- 2019/Haziran döneminden geçerli olmak üzere 2 yıllık toplu iş sözleşmesi görüşmeleri 10.02.2020 tarihinde uzlaşmayla sonuçlanmıştır. 2019 yılına ilişkin 6 aylık ücret ve sosyal ödeme farkı olarak hesaplanan 150.000,00TL 10.02.2020 tarihinde tahakkuk ettirilerek 770-Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydedilmiştir. 31.12.2020 tarihine dek çalışanlara, yeni toplu iş sözleşmesi kaynaklı olarak 2019 yılına ilişkin herhangi bir ücret farkı ödemesinin ise yapılmadığı saptanmıştır.

c- Luksemburg'da yerleşik Inanna Trading SARL çalışanı 2 mühendis, 2019-2021 döneminde geçici olarak (3 yıl süresince) Tiamat A.Ş.'de görevlendirilmişlerdir. Inanna Trading SARL talebi doğrultusunda, çalışanların ücret ödemeleri karşılığı döviz, her ayın 1. günü Inanna Trading SARL cari hesabı kullanılarak nakden ya da mahsuben Tiamat A.Ş.'ye aktarılmakta, ödeme tarihindeki döviz kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek (Tiamat A.Ş. tarafından) bu kişilerin Türkiye'de açılmış bulunan banka hesaplarına yatırılmaktadır. Tiamat A.Ş. tarafından bu kişiler için işletme aktifinde bulunan ve 145 m2 kullanım alanı olan lojman tahsis edilmiş bulunmaktadır.

d- 10.10.2018 tarihinde açılmış ve 22.05.2020 tarihinde sonuçlanmış bulunan bir ticari alacak davasının kaybedilmesi nedeniyle, karşı tarafın avukatına ödenmek üzere. İstanbul 1. İcra Dairesi'ne 20.000,00TL vekalet ücreti yatırılmıştır.

İŞLEM 6 (15 PUAN): Mükellef kurumun tarafından 10.09.2019 tarihinde iktisap edilen ve 252-Binalar hesabında yer alan/lojman olarak kullanılan 15.000.000,00TL kayıtlı değerdeki taşınmazların tamamı, 04.07.2020 tarihinde kısmi bölünmeye konu edilerek, yeni kurulan Marduk Yatırım A.Ş.'ye devredilmiştir. Taşınmazlara ilişkin hazırlanan Kısmi Bölünme Raporu'nda, söz konusu taşınmazların rayiç bedeli, bedelin tespiti amacıyla gayrimenkul değerlendirme şirketlerine yaptırılan çalışmalara atıf ve sonuç ile 20.000.000,00TL olarak gösterilmiştir.

Marduk Yatırım A.Ş. tarafından söz konusu taşınmazlar 30.11.2020 tarihinde 20.000.000,00TL karşılığı Marduk İnşaat A.Ş.'ye satılmıştır.

Mükellef kurum kayıtlarından çıkarıldığı biçimde, taşınmazların toplam 3.000.000,00TL. ödenmemiş KDV ve emlak vergisi borcu mevcut olup, bölünme işlemi karşılığında (devralan) Marduk Yatırım A.Ş.'den 12.000.000,00TL tutarında iştirak hissesi iktisap edilmiştir. İşleme dair yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

04.07.2020	
242-İştirakler Hesabı	12.000.000,00
368-Vadesi Geçmiş, Öd. Vergi Hesabı	3.000.000,00
257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı	300.000,00
252-Binalar Hesabı	15.000.000,00
657-Diğer Gelirler Hesabı	300.000,00

Sayfa 6 / 8
Rlc



TÜRMOB

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

2019 hesap dönemi (geçmiş yıl) zararı olarak beyan edilen 1.000.000,00 TL. KVK'nın 19'uncu maddesi uyarınca Marduk Holding A.Ş. iştiraki Marduk Pazarlama A.Ş.'ye ait 50 şubeden oluşan "perakende satış mağazası zincirinin" bir bütün olarak, 05.07.2020 tarihinde akdedilen sözleşme hükümlerine ve TTK ve KVK hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilen kısmi bölünme işlemine konu edilmesinden ve bu hizmet işletmesine ilişkin tüm aktif ve pasif hesapların devralınmasından kaynaklanmıştır.

Bölünme tarihi itibarıyla Marduk Pazarlama A.Ş.'nin özsermaye tutarı, Kısmi Bölünme Raporu ile 8.000.000TL. olarak belirlenmiştir. Raporda tüm aktif ve pasifiyle devralınan hizmet işletmesinin Marduk Pazarlama A.Ş. özsermayesi içerisindeki oranı %30 olarak gösterilmiştir.

Marduk Pazarlama A.Ş. tarafından 2019 hesap dönemi için 3.000.000,00TL mali zarar beyan edilmiştir.

Bölünme işleminde, KDVK 17/4-c ve DVK'nın Ek II tablonun IV/17'nci fıkra düzenlemeleri kapsamındaki vergi istisnalarından da ayrıca yararlanılmıştır.

Bölünme işleminde, Marduk Pazarlama A.Ş. tarafından kullanılan ve tamamı bölünme işlemine konu edilen perakende satış mağaza zinciri için tahsis olunan banka kredileri de devralınmıştır. Bu kredilerden kaynaklı olarak 2020 yılında ödenen toplam 250.000,00 TL. faiz ve 120.000,00TL kambiyo zararı ise finansman giderleri hesabına kaydedilmiş olup, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmışlardır.

İŞLEM 7 (20 PUAN): Mükellef kurum tarafından yapılmış bulunan bir kısım işlemlere dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Yurt dışında yerleşik kişi ve kurumlar tarafından ifa edilen hizmetler ve teslim edilen emtialar nedeniyle ve/veya yurt dışında yerleşik kurumlara verilen hizmetler ve yapılan teslimlere dair ödemeler üzerinden KVK, GVK, KDVK, BSMV düzenlemeleri uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmamış ve/veya beyanında bulunulmamıştır.

a- KKTC'de bulunan şubede 2020 yılında gerçekleştirilen ticari faaliyet sonucu olarak 1.100.000,00 kazanç elde edilmiştir. KKTC'de beyan edilerek ödenen 100.000,00 TL. verginin mahsubu sonrası bakiye 1.000.000,00 TL, 31.12.2020 tarihinde yevmiye defterine kayıt ile dönem ticari kazancına dahil edilmiştir. 2020 hesap dönemi KKTC şube kazancı, 31.12.2020 tarihine dek Türkiye'ye getirilmemiş (banka hesaplarına aktarılmamış) bulunmaktadır.

b- İrlanda'da yerleşik Ishtar Holdings PLC'den, tamamı internet siteleri kullanılarak / bu siteler üzerinden. "Şirket ürünlerinin İngiltere'de tanıtım ve satışına yönelik reklam ve pazarlama hizmeti" satın alınmıştır. İfa edilen hizmet sonucu olarak her ayın sonunda, 5.000 Avro (Avrupa Para Birimi) bedel ile (12 ayrı) fatura düzenlenilmiş ve fatura muhteviyatı tutarlar dönem gider hesaplarına alınmıştır.

c- 50.000,00 TL işlem komisyonu ve 35.000,00 TL peşin faiz ödemesi karşılığı olarak, 120-Alıcılar Hesabında izlenen 1.000.000,00 TL tutarındaki ticari alacak. Z Faktoring A.Ş.'ye, 30.12.2020 tarihinde 2 nüsha düzenlenen Faktoring Sözleşmesi uyarınca devredilmiştir. İşlem kaynaklı 85.000,00 TL. dönem finansman giderlerine kaydedilmiştir. Rücu edilebilir biçimde yapılan sözleşme gereği, Z Faktoring A.Ş. tarafından devir ve temlik alınan alacağın %80'i oranında ön ödeme ise 31.12.2020 tarihinde, $(1.000.000,00 - 85.000,00) = 915.000,00 \times \%80 = 732.000,00$ TL olarak yapılmıştır.



TÜRMOB

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

d- Kolay Finansal Kiralama A.Ş.'ye olan ve kanuni takibe alınmış faiz dahil 1.000.000,00TL. borca karşılık, kayıtlı değeri 500.000,00 TL olan ve 10.01.2020 tarihinde iktisap edilen taşınmaz, 22.11.2020 tarihinde icra yoluyla 1.500.000,00TL.'ye satılmış bulunmaktadır. Kredi borcu ile tahsilata yönelik oluşan 100.000,00 TL masraf kısmı çıkarıldıktan sonra bakiye 400.000,00 TL. şirketin banka hesabına aktarılmıştır.

İşlemlerle ilgili olarak KVK'nın 5/1-f madde düzenlemesinden de yararlanılmıştır.

e- Süperbank A.Ş.'ye olan 3.000.000,00TL kredi borcu, banka tarafından Süper Varlık Yönetim A.Ş.'ye, alacağın teminatı bulunan taşınır ve taşınmaz mallarla birlikte devredilmiştir. Varlık yönetim şirketi ile Tiamat A.Ş. arasında akdedilen 20.11.2020 tarihli Borç Tasfiye Sözleşmesi ile borca karşılık toplam 750.000,00TL ödeme yapılması hususunda anlaşılmıştır. Bu bağlamda tamamı 20.11.2020 tarihinde olmak üzere:

-1.000.000,00 TL kayıtlı değeri haiz taşınır mallar için, icra safhasına gidilmeksizin varlık yönetim şirketine 100.000,00 TL. nakit ödeme yapılmış ve malların üzerindeki ipotek kaldırılmıştır.

-03.03.2020 tarihinde aktife alınan 300.000,00 TL kayıtlı değerdeki taşınmaz ise müzayede mahallinde satışa çıkarılmış olup, taşınmaz 500.000,00 TL bedel ile Süper Varlık Yönetim Şirketi A.Ş. tarafından satın alınmıştır.

-Bakiye 150.000,00 TL. borç, 15.000,00TL. aylık taksitlerle ve 12 ay vadeli olarak toplam 180.000,00TL. karşılığı ödeme takvimine bağlanmıştır.

İşlemlerle ilgili olarak yapılan kayıt aşağıdaki gibidir.

20.11.2020

400-Banka Kredileri Hesabı	750.000,00	
252-Binalar Hesabı		300.000,00
102-Bankalar Hesabı		100.000,00
649-Diğer Olağan Gel. Ve Kar. Hs.		200.000,00
320-Ticari Borçlar Hesabı		150.000,00

İşlemlerle ilgili olarak KVK'nın 5/1-f madde düzenlemesinden de yararlanılmıştır.

Sayfa 8 / 8



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 kullanımının de bulunduğu gerçekliği ışığında puanlama yapılırken aşağıdaki ilkeler uygulanmıştır.

Cevap kağıdı üzerine, sorulara yönelik olarak yazılanlar haricinde, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasak olduğu ve adaylar bu husus ile ilgili olarak sınav öncesinde bilgilendirilmiş bulduklarından, bu kurala aykırı not/bilgi ve/veya işaret gibi şeyler içeren aday kağıtları değerlendirme dışı bırakılmıştır.

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 içerisinden tamamen alıntılanarak) doğrudan yazılarak veya herhangi bir teknik ve hukuki açıklama ya da atıf yapılmaksızın sonuca ulaşılması/sonucun gösterilmesi yahut sorudaki tüm seçeneklerin ayırım gözetilmeksizin veya ayrıca ifade edilmeksizin/açıklanmaksızın **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 yanıt puan verilmeyecektir.

Yapılacak değerlendirmede, ulaşılması beklenen (doğru) yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve/veya farklı sonuca ulaşılması halinde ise, katılımcı tarafından vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile uygulamalarına dair yapılacak yorum ve atıflara, konunun vergisel ele 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.



TÜRMOB

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

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

2

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.

Ayrıca, cevap kağıdı üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaklanmış olduğundan, bu kurala aykırı davranan adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılmıştır.

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

Dar mükellefiyete ve bunlara yapılan ödemeler üzerinden gerçekleştirilecek vergi tevkifatına dair 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 ve 3 dönem Revizyon Sınavları yanıt anahtarları içerisinde farklı uluslararası ticari ve finansal işlemlere yönelik sorulara karşılık olmak üzere ayrıntılı olarak yer verilmiş bulunmaktadır.

Bu açıdan, bu cevap anahtarında dar mükellefiyete dair açıklama ve değerlendirmeler ana hatlarıyla ve taraf olunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) hükümlerine somut atıflar içeren örnek GİB özelgelerine yer verilmek suretiyle yapılacaktır.



TÜRMOB

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

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

YANIT 1

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) "Mükellef ve Vergi Sorumlusu" başlıklı 8'inci maddesi aşağıdaki gibidir.

"Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüpten gerçek veya tüzel kişidir.

Vergi sorumlusu, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir.

Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz.

Bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.

Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzelkişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün uygulanmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye ve vergi numarasının kamu kurum ve kuruluşları ile gerçek ve tüzelkişilerce yapılacak işlemlerle ilgili kayıtlarda ve düzenlenecek belgelerde kullanılması mecburiyetini getirmeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

VUK'un "Vergi Kesenlerin Sorumluluğu" başlıklı 11'inci maddesi ise aşağıdaki gibidir. "Yaptıkları veya yapacakları ödemelerden vergi kesmeye mecbur olanlar, verginin tam olarak kesilip ödenmesinden ve bununla ilgili diğer ödevleri yerine getirmekten sorumludurlar.

Bu sorumluluk, bunların ödedikleri vergilerden dolayı asıl mükelleflere rücu etmek hakkını kaldırmaz.

Mal alım ve satımı ve hizmet ifası dolayısıyla vergi kesintisi yapmak ve vergi dairesine yatırmak zorunda olanların, bu yükümlülükleri yerine getirmemeleri halinde verginin ödenmesinden, (Değişik: 22/07/1998 – 4369/81/A-28 md.) alım satıma taraf olanlar, hizmetten yararlananlar ve aralarında doğrudan veya hısmılık nedeniyle ya da sermaye, organizasyon veya yönetimine katılmak veya menfaat sağlamak suretiyle dolaylı olarak ilişkide bulunduğu tespit olunanlar müteselsilen sorumludurlar.

Ancak üçüncü fıkrada belirtilen müteselsilen sorumluluk mal üreten çiftçiler ile nihai tüketiciler için söz konusu değildir.

Müteselsil sorumluluğun şartları, sınırları ve bu konuya ilişkin usul ve esaslar Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenir.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı ziraî ürünlerin (işlenmiş olanlar dahil) alım ve satımına aracılık eden kuruluşlar ile Ticaret Borsalarını bu mahsullerin satın alınması sırasında yapılacak vergi tevkifatından müteselsilen sorumlu tutmaya, söz konusu ürünlerin satışı dolayısıyla yapılacak vergi tevkifatının hangi safhada yapılacağını her bir ürün için ayrı ayrı belirlemeye yetkilidir. Maliye ve Gümrük Bakanlığı tarafından belirlenen safhadan önceki safhalarda tevkif yoluyla alınan vergiler iade edilmez ve süresinde ilgili vergi dairesine yatırılır.

Cumhurbaşkanı, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemlerle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetkilidir."

Yine VUK'un "Vergi Hatası" başlıklı 116'ncı maddesinde; "Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."

"Hesap Hataları" başlıklı 117'nci maddesinde, "Hesap hataları şunlardır:

1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır." Düzenlemesi yer almaktadır.

VUK'un 120 nci maddesinde ise, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenleme uyarınca, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerin iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasları belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Yapılan bu düzenleme çerçevesinde, gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir.

Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin VUK Genel Tebliği (Sıra No: 429)'nin ekinde yer alan iade talep dilekçesi (1C) ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir.

Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz.

(...)

Karşılıklı anlaşma usulüne dair yöntem ve uygulamaya dair düzenlemelere ise, 26.10.2021 tarih ve 31640 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7338 sayılı Vergi Usul Kanunu İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 46 ila 50'nci maddeleriyle VUK'a Ek-14-15-16-17-18'inci maddeler olarak eklenmiştir. Bu maddeler ile "karşılıklı anlaşma usulü" düzenlemeleri iç mevzuatımıza girmiş hem de "Matrahın Aşındırılması ve Karın Kaydırılmasına İlişkin/BEPS sözleşme kapsamında yapılması öngörülen düzenlemeler yapılmıştır.

Yapılan düzenlemeler 01.01.2022 tarihinden itibaren yapılacak başvurulara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

252 Seri Numaralı Gelir Vergisi Kanunu (GVK) Genel Tebliği'nde, vergi iadesi talebi/işlemleri ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır.

"Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsubu ve kalan kısmın iadesi, geçici verginin mahsup ve iadesi ile bu vergilere ait vergi hatalarından kaynaklanan iade işlemlerine ilişkin düzenleme ve açıklamalar bu Tebliğin konusunu oluşturmaktadır.



TÜRMOB

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

1. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Mahsup ve İadesi

1.1. Yasal Düzenlemeler

Gelir Vergisi Kanununun 121 ve Kurumlar Vergisi Kanununun 44 üncü maddelerinde; beyanname gösterilen gelire dahil kazanç ve iratlardan Gelir/Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kesilmiş bulunan vergilerin, beyanname üzerinden hesaplanan gelir/kurumlar vergisine mahsup edileceği, mahsubu yapılan miktarın gelir/kurumlar vergisinden fazla olması halinde aradaki farkın vergi dairesince mükellefe bildirileceği ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaatı üzerine kendisine red ve iade olunacağı belirtilmiştir.

Söz konusu maddelerde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeler uyarınca, iadesi gereken vergiler ile ilgili olarak; iadeyi mahsuben veya nakden yaptırma, inceleme raporuna, yeminli mali müşavir raporuna veya teminata bağlama ve iade için aranılacak belgeleri belirleme konusunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetki; kazanç türlerine, iade şekillerine, geliri elde edenin veya ödemeyi yapanın hukuki statüsüne göre ayrı ayrı kullanılabilmesi gibi belli hadler çerçevesinde de kullanılabilir.

Mahsuben iade işlemi, aranan tüm belgelerin tamamlanması koşuluyla, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarih itibariyle yapılacaktır. İkmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda ise mahsup işlemi, mahsup talebine ilişkin dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibariyle yapılacaktır. Aranan belgelerin tamamlanması aşamasında yapılan tahsilatlar yönünden düzeltme yapılmayacaktır.

Bu düzenlemelere göre, tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

1.2. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

Yıllık beyanname ile beyan edilen gelir veya kurum kazancı üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergiler mahsup edilir. Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tevkif yoluyla kesilen verginin beyannameye dahil edilen gelir veya kazançla ilişkin olması gerekir.

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin, yıllık gelir veya kurumlar vergisinden mahsubunda mükelleflerin kendilerinden yapılan vergi tevkifatı ile ilgili olarak kesintiyi yapan vergi sorumlularının adı-soyadı veya unvanını, bağlı olduğu vergi dairesini ve vergi kimlik numaralarını, kesintiye esas alınan brüt tutarları, kesilen vergileri ve kesinti yapılan dönemleri gösteren bir tabloyu (Ek:1 Tablo) yıllık beyannamelerine eklemeleri yeterlidir.

1.3. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

1.3.1. Mahsup Yoluyla İade

Tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamedeki mahsuplar sonunda kalan kısmının diğer vergi borçlarına mahsup talebi tutarına bakılmaksızın, inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Bunun için mahsup talebinin dilekçe (Ek:2 Dilekçe Örneği) ile yapılması ve yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablonun (Ek:1) dilekçe ekinde yer alması gerekmektedir. Söz konusu tablonun daha önce yıllık beyanname ekinde yer almış olması halinde, mahsup dilekçesi yeterli olacaktır. Mahsup dilekçesi ve ilgili tablonun ibraz edilmiş olması kaydıyla, mükelleflerin vergi borçlarına ilişkin mahsup talepleri yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir.

Yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesinin kanuni süresinde verilmemesi ya da sair nedenlerle ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlar üzerine tahakkuk eden vergiler ile ilgili olarak daha önce tevkif yoluyla kesilen vergiler öncelikle tarhiyat aşamasında vergi dairesince dikkate alınarak yerine getirilir. Bu mahsuplar sonunda kalan kısım talep edilmesi halinde diğer vergi borçlarına mahsup edilir. Bu durumda mahsup talepleri dilekçe ve eklerinin eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren hüküm ifade eder. Bu tarihten itibaren mükelleflerin mahsubunu talep ettikleri vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mükellefler dilerlerse ortağı buldukları adi ortaklık veya kollektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsuben iade talebinde bulunabilirler. Bu taleplerin yerine getirilebilmesi için, iade alacaklısı mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması ve



mahsup dilekçesinde adi ortaklık veya kollektif şirketin hangi dönem borçları için mahsup talep edildiğinin belirtilmesi gerekir. Mahsup talebine ilişkin dilekçe (Ek:2) ve eklerinin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih esas alınır.

Mükellefin muaccel hale gelmiş vergi borcunun bulunmaması halinde, iade alacağının sonraki dönemlerde muaccel hale gelecek vergi borçlarına mahsubu mümkündür. Bu taktirde mahsup talebi sonraki dönemlerde doğacak verginin tahakkuku ile hüküm ifade eder.

Mahsup taleplerinin yerine getirilmesinde, Vergi Usul Kanununun 114 ve 126 ncı maddelerinde yer alan zamanaşımı hükümleri gözönünde bulundurulur.

1.3.2. Nakden İade

Nakden iade taleplerinin dilekçe ile yapılması şarttır. Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin nakden iade edilecek tutarın 10 milyar lirayı geçmemesi halinde iade talebi, yıl içinde yapılan tevkifatlara ilişkin tablo (Ek:1) ile birlikte;

- Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,

- Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,

- Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,

- Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin,

ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi koşuluyla inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilir.

Nakden yapılacak iade taleplerinin 10 milyar lirayı aşması halinde, 10 milyar lirayı aşan kısım Vergi Usul Kanununa göre vergi inceleme yetkisi bulunanlarca yapılacak inceleme sonucunda düzenlenecek vergi inceleme raporuna göre iade edilir. 10 milyar liraya kadar olan kısım ise, dilekçe ekinde yukarıda belirtilen belgelerin yer alması koşuluyla teminat aranmaksızın ve inceleme raporu beklenmeksizin iade edilir.

İade talebi teminat gösterilmesi halinde inceleme sonucu beklenmeksizin yerine getirilir. Teminat olarak 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 10 uncu maddesinin 1, 2 ve 3 numaralı bentlerinde sayılanlardan bir veya bir kaç gösterilebilir. Banka teminat mektuplarının (süresiz-şartsız) paraya çevrilmeleri konusunda hiçbir sınırlayıcı şart taşımaması ve 4389 sayılı Bankalar Kanunu hükümlerine göre faaliyette bulunan bankalar veya özel finans kurumları tarafından düzenlenmiş olması gerekir.

Nakden iade talebinin 100 milyar liraya kadar olan kısmı mükellefle süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş yeminli mali müşavirce düzenlenecek tam tasdik raporu uyarınca iade edilir. İade talebinin 100 milyar lirayı aşan kısmının iadesi ise denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporu sonucuna göre yerine getirilir.

Genel ve katma bütçeli idareler, il özel idarelerine, belediyelere, köylere ve sermayelerinin en az %51 veya daha fazlası bu kurumlara ait işletmelere yapılacak iadeler, bu Tebliğde belirtilen belgelerin ibrazı üzerine miktara bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilir.

Nakden iade edilebilir aşamaya gelen alacağın üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu talep edilebilir. Bu mahsup işlemine ilişkin verilecek dilekçede (Ek:2), lehine mahsup talebinde bulunan kişinin adı-soyadı veya ünvanı, vergi kimlik numarası, bağlı olduğu vergi dairesi ile borcun türü, miktarı ve dönemi bildirilir. Bu şekilde yapılan mahsup talepleri düzeltme fişinin onaylandığı tarih itibarıyla yerine getirilir.

İade talebinin kısmen mahsuben kısmen nakden olması halinde, söz konusu talepler bu Tebliğde yer alan açıklamalar çerçevesinde ayrı ayrı değerlendirilir. Dolayısıyla talebin tümünün nakit iadesi olarak kabul edilerek işlem yapılması söz konusu değildir.



TÜRMOB

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

Nakden iade talepleri ile ilgili olarak bu Tebliğin 1.3.2. bölümünde belirtilen belgeler, talep edilen tutarın tamamı için aranılacaktır.

2. Geçici Verginin Mahsubu ve İadesi

2.1. Yasal Düzenlemeler

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesinde; üçer aylık dönemler halinde tahakkuk ettirilerek tahsil edilen geçici verginin, yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edileceği, mahsup edilemeyen tutarın mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edileceği, bu mahsuplara rağmen kalan geçici vergi tutarının da o yılın sonuna kadar yazılı olarak talep edilmesi halinde mükellefe red ve iade edileceği belirtilmiştir. Bu esaslar kurumlar vergisi mükellefleri açısından da geçerlidir.

2.2. Beyanname Üzerinden Hesaplanan Vergiye Mahsup

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden ilgili hesap dönemine ilişkin geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi mahsup edilir.

Mahsup işleminin yapılabilmesi için, tahakkuk ettirilmiş geçici verginin ödenmiş olması gerekmektedir. Geçici vergi dönemleri itibarıyla tahakkuk ettirilmiş, ancak ödenmemiş bulunan geçici verginin yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmesi mümkün değildir.

Tahakkuk ettirilmiş ancak ödenmemiş olması dolayısıyla yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden mahsup imkanı bulunmayan geçici vergi tutarları terkin edilir. Terkin edilen geçici vergi tutarı için vade tarihinden terkin edilmesi gereken tarih olan yıllık beyannamenin verilmesi gereken kanuni sürenin başlangıç tarihine kadar gecikme zammı uygulanır.

2.3. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

Ödenen geçici vergi tutarının, geçici verginin ilgili olduğu döneme ilişkin olarak verilen beyanname üzerinden hesaplanan gelir veya kurumlar vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar mükellefin diğer vergi borçlarına mahsup edilir.

Gelir Vergisi Kanununun mükerrer 120 nci maddesi hükmü uyarınca, mahsup işleminin yapılabilmesi için yazılı başvuru şartı aranmaz. Söz konusu mahsup işlemi 6183 sayılı Kanunun 47 nci maddesi hükmü de dikkate alınarak ilgili vergi dairesince re'sen yapılır.

Mahsup işlemi yıllık beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yerine getirilir. Mahsubu yapılacak vergi borçları için vade tarihinden, yıllık beyannamenin verildiği tarihe kadar gecikme zammı uygulanır. Dolayısıyla bu tarihten sonra söz konusu vergi borçları için gecikme zammı uygulanmaz.

Mahsup sonucu iadesi gereken miktarın bulunması ve bu tutarın beyannamenin ilgili tablosuna yazılmış olması mükellefçe yazılı olarak yapılmış iade talebi olarak kabul edilir. Yıllık beyannamenin ilgili tablosunda/satırında gösterilmeyen geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı olarak başvurulması gerekir.

Geçici verginin gerek mahsuben gerekse nakden iadesinde herhangi bir tutar sınırlaması olmayıp, geçici verginin ödenmiş olması yeterlidir. Geçici vergiye ilişkin iade taleplerinde teminat ve inceleme raporu aranmaz.

2.4. Tevkif Yoluyla Kesilen Vergilerin Geçici Vergiye Mahsubu

İlgili dönemler halinde hesaplanan geçici vergiden varsa o hesap dönemi ile ilgili olarak daha önce ödenmiş geçici vergi ve geçici vergiye tabi kazançlarla ilgili olarak tevkif edilmiş vergiler mahsup edilmekte, mahsuptan sonra kalan tutar o dönem için ödenmesi gereken geçici vergi olmaktadır.

Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunda yer alan geçici vergiye ilişkin satırda, beyannamenin ilgili olduğu geçici vergi dönemlerinde ödenen geçici vergi tutarı (ilgili geçici vergi beyannamelerinin ödenecek geçici vergi satırında yer alan tutarlar toplamı) gösterilir. Yıllık beyannamenin vergi bildirim tablosunun kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında ise, o yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı (geçici vergiden mahsubu yapılan tevkifat tutarları dahil) gösterilir.

Yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiden, yukarıda sözü edilen geçici vergi tutarı ile yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin tamamı mahsup edilir, kalan tutar ise bu Tebliğin 1.3. bölümünde yer alan açıklamalar çerçevesinde red ve iade edilir.

3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri

3.1. Yasal Düzenlemeler

Vergi Usul Kanununun 120 nci maddesinde, 5035 sayılı Kanunla yapılan düzenleme uyarınca, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerin iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasları belirleme konusunda Maliye Bakanlığı yetkili kılınmıştır.

Yapılan bu düzenleme çerçevesinde, gelir ve kurumlar vergisi ile ilgili vergi hataları nedeniyle fazla tahsil edilen vergilerin diğer vergi borçlarına mahsup ve iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

3.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir.

Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin bir dilekçe ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemi ile iade işleminin aynı vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda iade işlemi için dilekçe dışında ayrıca bir belge ibrazına gerek yoktur. Vergi dairelerinin farklı olması halinde hata nedeniyle fazladan tahakkuk etmiş olan verginin ödendiğini gösteren belgenin ibrazı gereklidir.

Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz.

4. Diğer Hususlar

4.1. İade Talebinin Gerçeğe Aykırı Belgelere Dayanması

Tevkif yoluyla kesilen vergilere ilişkin mahsuben/nakden iade talepleri ile ilgili olarak bu Tebliğde belirtilen ve ibrazı istenen belgelerin gerçeği yansıtmaması halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde işlem yapılır. Ayrıca durum mükellefin bağlı bulunduğu meslek odasına da bildirilir.

4.2. Tevkif Yoluyla Kesilen Verginin Vergi Sorumlusunca Tahakkuk Ettirilmemesi veya Ödenmemesi

Nakden iade talebinin yerine getirilmesi için tevkif yoluyla kesilen vergilerin, ilgili vergi dairesine ödenmiş veya tahakkuk ettirilmiş olduğuna ilişkin belgenin istenildiği durumlarda, vergi sorumlusunun ödeme yapmaması veya hiç beyanda bulunmaması nedeniyle söz konusu belge ibraz edilemiyorsa, bu durum bağlı olunan vergi dairesine mükellef tarafından bildirilir.

Konu, ilgili vergi dairesi tarafından vergi sorumlusunun bağlı olduğu vergi dairesine iletilir ve verginin tahakkuku veya tahsili için gerekli işlemlere ivedilikle başlanır. Verginin tahakkuku ve/veya tahsilinden sonra nakden iade işlemleri bu Tebliğin 1.3.2. bölümünde yapılan açıklamalar çerçevesinde yerine getirilir.

Vergi kesintisi yapanlarca kesilen vergilerin tahakkuk ettirilmiş olmasına rağmen tecil, taksitlendirme veya borçların yeniden yapılandırılması nedenleriyle ödenmemesi durumunda, mükelleflerce ilgili kurum veya kuruluşlarca istihkaklarından kesinti yapıldığına ilişkin belgeye tecil veya taksitlendirme yapıldığına ilişkin ilgili kurumdan alınacak yazının eklenmesi yeterlidir.

4.3. Adına Vergi Kesintisi Yapılan ile Gelir Sahibinin Farklı Gerçek veya Tüzel Kişi Olması

Bazı durumlarda, adına vergi kesintisi yapılan gerçek veya tüzel kişi ile üzerinden kesinti yapılan gelirin sahibi olan gerçek veya tüzel kişi farklı olabilmektedir. Bu durumda gelir sahibinin beyan ettiği gelirle ilgili olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin mahsubu ve iadesi konusunda sorunlar yaşanmaktadır.

Gelirin sahibi olmadığı halde adına vergi kesintisi yapılmış olan mükellef, ilgili dönemde kendisi adına yapılan vergi tevkifatlarının ne kadarlık kısmının kendi gelirleri ne kadarlık kısmının diğer gerçek ve tüzel kişilere ait gelirler ile ilgili olduğunu bildiren bir dilekçeyi ekinde diğer gerçek veya tüzel kişilere ait olan gelirler ve bunlar üzerinden yapılmış kesinti tutarlarını gösteren bir tabloyu ve kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine yatırılmış olduğuna ilişkin belgelerin onaylı bir örneğini bağlı buldukları vergi dairesine vereceklerdir.

Tablonun bir örneği dilekçe ve eklerinin tamamlanmış olması koşuluyla vergi dairesine ibraz edildiği ifadesine yer verilerek mükellefe iade edilir. Mükellefe iade edilen örnek, gelirin sahibi tarafından kesinti yoluyla ödenen vergilerin mahsubu ve iadesinde bu Tebliğin önceki bölümlerinde adına vergi kesintisi yapılan mükelleften istenen belgelerin yerine kullanılacaktır.”

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından yayımlanan 04.05.2017 tarih ve 29537098-010.06.01[44]-E.53277 sayı ve 2017/3 seri no’lu Uygulama İç Genelgesi’nde; “Başkanlığımıza intikal eden olayların incelenmesinden, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinden tevkif yoluyla kesilerek vergi dairesine ödenen ve vergi hatası kapsamında olduğu anlaşılan vergilerin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin düzeltme işlemleri konusunda tereddütler yaşandığı anlaşılmış olup konuya ilişkin olarak aşağıdaki açıklamaların yapılması gerekli görülmüştür.

Bilindiği üzere, 252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri” başlıklı bölümünde:

“...

3.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade

Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir.

Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin bir dilekçe ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemi ile iade işleminin aynı vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda iade işlemi için dilekçe dışında ayrıca bir belge ibrazına gerek yoktur. Vergi dairelerinin farklı olması halinde hata nedeniyle fazladan tahakkuk etmiş olan verginin ödendiğini gösteren belgenin ibrazı gereklidir.

Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz.

“...”

açıklamaları yer almaktadır.

Öte yandan 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 126 ncı maddesi hükmüne göre vergi hatalarının düzeltme zamanaşımı süresi içerisinde ilgili vergi dairesince düzeltilebileceği tabiidir.

Aynı Kanunun 120 nci maddesinde; “Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir.

Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur.

Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur.

Nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığınca belirlenir. hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan 429 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “3.Standart İade Talep Dilekçeleri” başlıklı bölümünde;

“...



TÜRMOB

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

c. Fazla veya yersiz olarak ödenen gelir/kurumlar vergisinin nakden veya mahsuben iadesine ilişkin talepler için Gelir/Kurumlar Vergisi İade Talep Dilekçesi (1C),
... kullanılacaktır.”
açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu kapsamda; gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden fazla veya yersiz olarak tevkif suretiyle kesilerek vergi dairesine ödenen vergilerin nakden veya mahsuben iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Fazla veya yersiz olarak yapılan tevkifatların iadesine ilişkin olarak her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı (1C) dilekçesi ile olmak kaydıyla adına fazla veya yersiz olarak tevkifat yapılan mükellef tarafından kendisinin gelir/kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine doğrudan iade talebinde bulunabileceği gibi aynı kişi tarafından fazla veya yersiz tevkifatı yapan mükellefin muhtasar yönünden bağlı olduğu vergi dairesine de iade talebinde bulunabilecektir.

Ayrıca, fazla veya yersiz tevkifatı yaparak muhtasar beyanname ile beyan eden mükellef tarafından da kendisinin muhtasar yönünden bağlı olduğu vergi dairesine iade talebinde bulunabilecektir.

Adına tevkifat yapılan mükellef tarafından kendisinin gelir/kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine iade talebinde bulunulması halinde iade talebi ve iade talebine ilişkin tüm belgeler fazla veya yersiz olarak tevkif edilen vergilerin tevkifatı yapan tarafından muhtasar beyanname ile beyan edildiği vergi dairesine gönderilecektir.

Fazla veya yersiz yapılan tevkifatların iade işlemleri, fazla veya yersiz olarak tevkif edilen vergilerin muhtasar beyanname ile beyan edilerek ödendiği vergi dairesinde yapılacaktır.

Yukarıda yapılan açıklamalara göre iade talebini yerine getirecek vergi dairesince fazla veya yersiz olarak yapılan tevkifatın iade edilmesinden önce;

-Yapılan tevkifatların fazla veya yersiz olduğunun anlaşılması,

-Kendisinden fazla veya yersiz tevkifat yapılan mükellefin verdiği gelir/kurumlar vergisi beyanamesi üzerinden fazla veya yersiz yapılan tevkifatı mahsup etmediğinin veya mahsup etmiş ise ilgili dönem gelir/kurumlar vergisi beyanamesine ilişkin düzeltme beyanamesi verilip düzeltmesinin yapıldığının bağlı olduğu vergi dairesinden teyit edilmesi,

-Fazla veya yersiz olarak tevkif edilerek ödenen vergilerin beyan edildiği döneme ilişkin muhtasar beyanamenin tevkifata tabi ödemelere ait bildirim bölümünde adına tevkifat yapılan mükellefin bilgilerinin yer aldığı tespit edilmesi,

halinde, muhtasar beyannameye ilişkin düzeltme beyanamesi aranılmaksızın, düzeltme fişi kuralına göre gerekli düzeltme işlemi yapılarak, 6183 sayılı Kanunun 23 üncü maddesi de göz önünde bulundurularak tevkifat yapanın hesabından adlarına fazla veya yersiz olarak tevkifat yapılan nakden veya mahsuben iade işlemi gerçekleştirilecektir.” Açıklamalarına yer verilmiştir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 3'üncü maddesinde tam ve dar mükellef tanımına ve dar mükellef kurumların kazanç ve iratlarının nelerden oluşacağına ilişkin olarak;

“(1) Tam mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler.

2) Dar mükellefiyet: Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.

(3) Dar mükellefiyette kurum kazancı, aşağıdaki kazanç ve iratlardan oluşur:

.....



TÜRMOB

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

(4) Bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.

(5) Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

(6) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin fiilen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.” hükmüne yer verilmiştir.

İşyeri kavramı, VUK'un 156. maddesinde; “Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Dar mükellefiyete rabi kurumların vergi kesintilerine ilişkin düzenleme ise KVK'nın 30'uncu maddesinde yer almakta olup ilgili düzenleme;

(1) Dar mükellefiyete tâbi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

.....

d) Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden.

(2) Ticarî veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilerce % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(3)

(4) Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde belirtilen kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlar ile (c) bendinde belirtilen şirketlerin (b) bendindeki şartları taşıyan iştirak kazançlarından anonim veya limited şirket niteliğindeki dar mükellef kurumlara dağıtılan kâr paylarından yapılacak kesinti oranı, bu maddenin üçüncü fıkrası uyarınca uygulanan oranın yarısını aşamaz.

(5)

(6) Yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından, hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktardıkları tutar üzerinden, kurum bünyesinde % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.

(7) Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde yerleşik olan veya faaliyette bulunan kurumlara (tam mükellef kurumların bu nitelikteki ülkelerde bulunan iş yerleri dahil) nakden veya hesaben yapılan veya tahakkuk ettirilen her türlü ödemeler üzerinden, bu ödemelerin verginin konusuna girip girmediğine veya ödeme yapılan kurumun mükellef olup olmadığına bakılmaksızın % 30 oranında vergi kesintisi yapılır.

.....

(8) Cumhurbaşkanı yukarıdaki fıkralarda belirtilen vergi kesintisi oranlarını, gelir unsurları veya faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye, sıfıra kadar indirmeye veya yukarıdaki fıkralarda belirtilen oranın bir katına kadar artırmaya yetkilidir.

(9)

(10) 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.



(11) Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.

(12) Bu Kanuna göre vergi kesintisi yapanlar, yaptıkları vergi kesintisini kayıt ve hesaplarında ayrıca gösterirler.

GİB'in 03.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 34-1970 sayılı Özelge'sinde vergi iade talebine dair aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır:

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, kiraladığınız işyerine ilişkin olarak taşınmaz sahibine 12 aylık kira bedelinin tamamını 04.01.2010 tarihinde ödediğiniz, taşınmaz sahibi tarafından açılan tahliye davasının 02.03.2010 tarihli Mahkeme Kararı ile aleyhinize sonuçlandığı, 9 aylık kira bedelinin taşınmaz sahibi tarafından şirketinize iade edileceği belirtilerek, 2010/01-03 dönemine ait muhtasar beyannamenizde ödenen kira bedelinin tamamı üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı ile tamamı üzerinden tevkifat yapılması halinde işyerinin tahliyesinden sonraki döneme isabet eden kira tutarlarına ilişkin tevkifat tutarlarının ne şekilde iade edileceği hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Vergi Tevkifatı" başlıklı 94 üncü maddesinde, kimlerin tevkifat yapmaya mecbur oldukları ve hangi ödemelerden tevkifat yapılacağı tadadi olarak sayılmış olup, anılan maddenin birinci fıkrasının (5/a) bendinde, aynı Kanunun 70 inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemeler üzerinden, (2009/14592 sayılı B.K.K. ile) %20 oranında vergi tevkifatı yapılması gerektiği hükme bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 96 ncı maddesinde; vergi tevkifatının, 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, bu maddede geçen hesaben ödeme deyiminin, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği, vergi tevkifatının, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafi tutarlar üzerinden yapılacağı, kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu verginin, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3.Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri" başlıklı bölümünün "3.2.Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade" başlıklı alt bölümünde,

"Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir.

Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin bir dilekçe ile vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemi ile iade işleminin aynı vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda iade işlemi için dilekçe dışında ayrıca bir belge ibrazına gerek yoktur. Vergi dairelerinin farklı olması halinde hata nedeniyle fazladan tahakkuk etmiş olan verginin ödendiğini gösteren belgenin ibrazı gereklidir.

Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibariyle mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, kiraladığınız işyerine ilişkin olarak taşınmaz sahibine ödemiş olduğunuz 12 aylık kira bedelinin tamamı üzerinden tevkifat yaparak 2010/01-03 dönemine ilişkin muhtasar beyanname ile beyan etmeniz gerekmektedir. Kiraladığınız işyerinin tahliyesi durumunda, tahliye tarihinden sonra kiralamadan söz edilemeyeceğinden bu dönemlere ilişkin olarak ödenen tevkifat fazla ve yersiz ödenen vergi niteliği kazanacak olup, 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde verginin ödenmiş olması şartıyla iadesi mümkün olabilecektir.

Öte yandan, bahse konu düzeltme işlemi nedeniyle yapılacak iadenin istihkakından vergi kesintisi yapılan taşınmaz sahibinin müracaatı üzerine istihkak sahibine yapılması gerekmekte olup,



sorumlu sıfatıyla vergi kesintisi yapan şirketinize söz konusu iadenin yapılması mümkün bulunmamaktadır.”

28.12.2017 tarih ve 29537098-125.15-E.160854 sayılı GİB Yazısında ise konuya ilişkin aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

“Vergi Usul Kanununun 116 ncı maddesinde vergi hatasının, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olduğu; 117 nci maddesinin birinci fıkrasının 2 numaralı bendinde, vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanmasının, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olmasının, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasının vergi miktarında hata olduğu hükme bağlanmıştır.

252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “3.2. Diğer Vergi Borçlarına Mahsup veya Nakden İade” başlıklı bölümünde;

“Fazla veya yersiz olarak vergi tahakkuk ettirilmesine neden olan vergi hatasının düzeltilmesi halinde, vergi hatası nedeniyle fazla olarak tahakkuk ettirilmiş verginin ödenmiş olması şartıyla, verginin mükellefe iadesi gerekmektedir.

Vergi borçlarına mahsup talebi halinde bu talebin bir dilekçe ile vergi dairesine vergi dairesine bildirilmesi gerekmektedir. Düzeltme işlemi ile iade işleminin aynı vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi durumunda iade işlemi için dilekçe dışında ayrıca bir belge ibrazına gerek yoktur. Vergi dairelerinin farklı olması halinde hata nedeniyle fazladan tahakkuk etmiş olan verginin ödendiğini gösteren belgenin ibrazı gereklidir.

Mahsubu talep edilen vergi borçları için, mükellefin vergi hatasının düzeltilmesini ilgili vergi dairesine dilekçe ile haber verdiği tarih itibarıyla mahsup işlemi yapılmış sayılır ve mahsubu talep edilen vergi borçları için bu tarihten itibaren gecikme zammı hesaplanmaz.”

açıklamaları yer almaktadır.

Ayrıca, tevkif yoluyla kesilen vergilerin iade işlemleri ile ilgili olarak Başkanlığımızca yayımlanan 2017/3 seri no.lu Uygulama İç Genelgesinde,

“... gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinden fazla veya yersiz olarak tevkif suretiyle kesilerek vergi dairesine ödenen vergilerin nakden veya mahsuben iadesi aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

Fazla veya yersiz olarak yapılan tevkifatların iadesine ilişkin olarak her bir vergilendirme dönemi için ayrı ayrı (1C) dilekçesi ile olmak kaydıyla adına fazla veya yersiz olarak tevkifat yapılan mükellef tarafından kendisinin gelir/kurumlar vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesine doğrudan iade talebinde bulunabileceği gibi aynı kişi tarafından fazla veya yersiz tevkifatı yapan mükellefin muhtasar yönünden bağlı olduğu vergi dairesine de iade talebinde bulunabilecektir.

Ayrıca, fazla veya yersiz tevkifatı yaparak muhtasar beyanname ile beyan eden mükellef tarafından da kendisinin muhtasar yönünden bağlı olduğu vergi dairesine iade talebinde bulunulabilecektir...”

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2017/3 seri no.lu Uygulama İç Genelgesinde yer verilen açıklamalar çerçevesinde, fazla veya yersiz tevkifatı yaparak muhtasar beyanname ile beyan eden mükellef tarafından kendisinin muhtasar beyanname yönünden bağlı olduğu vergi dairesine iade talebinde bulunabilmesi mümkün olup fazla ve yersiz olarak yapılan tevkifatın, istihkakından fazla veya yersiz olarak tevkifat yapılan mükellefe iade edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, yurt dışında mukim kurum tarafından ilgili ülke mukimi olduğuna dair belgelerin vergi dairesine ibraz edilmesi halinde söz konusu kuruma yapılan ödemeler üzerinden mukimi olunan ülke ile imzalanmış çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri çerçevesinde daha düşük oranlı vergilendirme yapılabilmesi mümkün olabilecektir.

Bu nedenle; Türkiye – Finlandiya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının temettü gelirlerini düzenleyen 10 uncu maddesinin 2 nci fıkrasına göre, temettü ödeyen Türkiye mukimi şirketin sermayesinin en az %25’ini elinde tutan Finlandiya mukimi bir şirkete yapılan temettü

ödemeleri üzerinden Türkiye'nin %5'i aşmayan oranda vergi alma hakkı bulunmaktadır. Öte yandan, Anlaşmanın 22 nci maddesinin 2 nci fıkrasının (b) bendine göre, temettü ödeyen Türkiye mukimi şirketteki oy gücünün doğrudan en az %10'unu kontrol eden Finlandiya mukimi bir şirkete ödenen temettüler Fin vergisinden istisna olacaktır.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata değişiklik getirdiği durumlarda Anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyen Finlandiya mukimlerinin Finlandiya'da tam mükellef olduklarını ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerini Finlandiya yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlaması ve bu belgenin aslı ile noterce veya Finlandiya'daki Türk konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi halinde ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

Bu kapsamda, A.Ş.'nin borçlarına mahsuben yapılacak iadenin;

Yurt dışında bulunan kurumun mukimlik belgesi ile diğer tevsik edici belgelerin,

Yurt dışında bulunan kurum adına iade başvurusu yapan A.Ş. adına düzenlenmiş vekalet belgesinin,

..... A.Ş.'nin borçlarına mahsuben iade yapılabilmesine ilişkin adına fazla veya yersiz olarak tevkifat yapılan mükellef tarafından verilen mahsup dilekçesinin,

eksiksiz olarak vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarih itibariyle yapılması gerekmektedir.”

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin I-C/1.1.2 ayrımında yapılan açıklamalar uyarınca, indirim 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.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- İrlanda-Türkiye arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre vergi kesinti oranı, (soruda sabit bir bilgi olarak verildiği biçimde) KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamındaki her türlü ödeme üzerinden %10 olarak belirlendiğinden, İrlanda'da yerleşik Ishtar Holdings PLC adlı şirkete, gayri maddi hak (LİSANS KULLANIM) bedeli olarak ödenen 1.176.470,59 TL üzerinden %15 oranında Kurumlar Vergisi tevkifatı yapılması hatalıdır.

2- ÇVÖA uyarınca belirlenen azami tevkifat oranı %10 olması gerektiğinden, yapılan fazla ve yersiz kesilen vergi, VUK'un 8, 116 ve 117/2 (vergi miktarında hata) maddeleri düzenlemeleri uyarınca düzeltme işlemine konu edilecektir.

3- Fazla ve yersiz tevkif edilen vergi tutarı; 1.176.470,59 TL brüt tutar olmak üzere $[(1.176.470,59 \text{ TL} / (115 \times 100)) = 1.023.017,91 \text{ TL} \times (\%15 - \%10)] = 51.151,00 \text{ TL}$ Kurumlar Vergisi ve $(51.151,00 \text{ TL} \times \%18) = 9.207,00 \text{ TL}$ KDV olarak hesaplanmaktadır.

4- 252 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 429 seri no'lu VUK Genel Tebliği ile 2017/3 seri no.lu Uygulama İç Genelgesinde yer verilen açıklamalar çerçevesinde; **i-** adına fazla veya yersiz olarak tevkifat yapılan tarafından fazla veya yersiz tevkifatı yapan mükellefin muhtasar yönünden bağlı olduğu vergi dairesine, (a) Yurt dışında bulunan kurumun mukimlik belgesi ile diğer tevsik edici belgeler, (b) Yurt dışında bulunan kurum adına iade başvurusu yapılması halinde başvuru yapan adına düzenlenmiş vekalet belgesi ile iade talebinde bulunabilecektir **ii-** fazla veya yersiz tevkifatı yaparak muhtasar beyanname ile beyan eden mükellef tarafından kendisinin muhtasar beyanname yönünden bağlı olduğu vergi dairesine iade talebinde bulunabilmesi de mümkün olsa da, fazla ve yersiz olarak yapılan tevkifatın, her halukarda istihkakından fazla veya yersiz olarak tevkifat yapılan İsthar Holdings PLC'ye ya da onun adına hareket edene/vekalet sahibine iade edilmesi gerekmektedir.

5- Tiamat A.Ş. tarafından, fazla ve yersiz tevkif etmiş olduğu “Kurumlar Vergisi” kısmını, doğrudan ve tek taraflı bir taleple vergi borçlarına mahsuben iade alabilmesi olanaklı değildir.



TÜRMOB

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

6- Söz konusu tutarın Tiamat San. Ve Tic. A.Ş.'nin borçlarına mahsuben iade yapılabilmesi için, doğrudan adına fazla ve yersiz olarak tevkifat yapılan tarafından verilen dilekçe/gerekli belgeler ile mahsup talebinin bulunması gerekmektedir.

7- Lisans ödemesi üzerinden fazla ve yersiz olarak yapılan KDV tevkifatına yönelik talep ise, KDVK 9 ve KDV Genel Uygulama Tebliği düzenlemelerinde yer verilen beyan/indirim sistematığı gereği, düzeltme işlemine ve vergi iadesi konu edilmeyecektir.

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

9- Karşılıklı Anlaşma Usulü, 7338 sayılı Kanun'un 46 ila 50'nci maddeleriyle VUK'a Ek-14-15-16-17-18'inci maddeler olarak eklenmiş ve 01.01.2022 tarihinden itibaren yapılacak başvurulara uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olduğundan bu işlem için uygun bir yöntem olarak önerilemeyecektir.

10- Hatalı işlem ve beyan sonucu olarak, mükellef kurum tarafından Ishtar Holding PLC'ye fazla tutarda lisans ödemesi yapılmış olduğu ortaya konulduğundan, dönem lisans ödeme tutarının $(1.023.017,91 \text{ TL} + 1.023.017,91 \text{ TL} \times \%10) = 1.125.319,71 \text{ TL}$ olarak tespiti ile $(1.176.470,59 \text{ TL} - 1.023.017,91 \text{ TL}) = 51.151,00 \text{ TL}$ fazla tutarın 2020 hesap dönemi gider hesaplarından çıkarılması ve dönem vergi matrahının saptanmasında dikkate alınması gerekmektedir.

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Soruda yer verilen durumlarının çözümlenmesinde, vergi tevkifatına yönelik hesaplamalarda net tutarın 1.000.000,00 TL olarak kabul edilerek, iade talebine yönelik hesaplamaların bu tutar dikkate alınarak yapılmış olması durumunda da, yalnızca fazla ve yersiz olarak tevkif edilen verginin tutarının tespiti ve hesaplanması bağlamında doğru kabul edilecektir.

YANIT 2

Bilinen anlamıyla tahvil; devlet hazinelerinin ya da anonim şirketlerin kaynak temini amacıyla, gelecekte elde edecekleri gelirleri teminat olarak göstererek çıkardıkları, 1 ila 10 yıl arasında vadesi olduğu için orta ve uzun vadeli, faiz getirili borç senetleridir.

16

TTK'nın 504'ncü maddesi uyarınca, tahviller ve finansman bonoları gibi borçlanma senetleri, alma ve değiştirme hakkını içeren senetler ve her çeşit menkul kıymetler, anonim şirketler tarafından aksi kanunlarda öngörülmedikçe, ancak genel kurul kararıyla çıkarılabilmektedir.

SPK Borçlanma Araçları Tebliği (VII-128.8) uyarınca, borçlanma aracı niteliğini taşıyan tahviller, yurt içinde halka arz edilerek veya halka arz edilmeksizin ya da yurt dışında satılmak üzere ihraç edilebilir. Tahvil, ihraççıların bu Tebliğ hükümlerine göre borçlu sıfatıyla düzenleyip sattığı ve nominal değerinin vade tarihinde veya vade tarihine kadar taksitler halinde yatırımcıya geri ödenmesi taahhüdünü içeren, vadesi 365 gün veya daha uzun olan borçlanma aracı olmaktadır.

Söz konusu Tebliğ'in 14'üncü maddesi uyarınca, tahviller iskontolu, primli ve/veya kupon ödemeli olarak satılabilir. Tahvillerin nominal değeri, vade tarihinde bir defada veya vade içinde taksitler halinde ödenebilir. Tahvillere ödenecek faiz oranı ile ödeme koşullarına ilişkin esaslar ihraççılar tarafından belirlenir. Söz konusu unsurlarda, kanuni zorunluluklar ve fiili imkansızlıklar saklı kalmak kaydıyla değişiklik yapılmaması esastır. Ancak yurt içinde halka arz edilmeksizin ihraç edilen borçlanma araçlarının faiz, vade gibi koşullarında değişiklik yapılması, bu değişikliklere yazılı onay veren yatırımcılar bakımından mümkündür. Yurt içinde halka arz edilmek suretiyle ihraç edilen borçlanma araçlarının koşullarında değişiklik yapılmak istenmesi durumunda ise buna ilişkin esaslar Kurulca belirlenir.

Halka açık şirketler sermaye piyasası mevzuatı çerçevesinde hazırlanmış, bağımsız denetimden geçirilmiş ve genel kurul tarafından onaylanmış son hesap dönemine ilişkin yıllık finansal tablolarda yer alan özkaynak toplamının **10 katına** kadar borçlanma aracı ihraç edebileceklerdir. Bu orana halka kapalı şirketler için **6 kat** olarak uygulanacaktır. Böylece ihraç limitlerinin ihraççının özkaynak büyüklüğü ile doğru orantılı olarak belirlenebilmesine imkân tanınmıştır.

Tahvilin veya kuponun sertifikasında belirtildiği şekilde nominal veya nominal değeri mevcuttur. **İskontolu tahvil**, nominal değerinden daha düşük bir fiyatla ihraç edilen bir tahvildir. Bu bağlamda ihraç olunan tahvilin 3 ayrı tür değerinden bahsedilebilir. Bunlar;

1. Nominal Değer: Tahvilin üzerinde yazılı değerdir.
2. İhraç Değeri: Primli olarak ihraç edilen veya erken alanlara faiz oranı içinde indirim uygulanan tahvillerde, ihraç değeri= nominal değer-(% 5 kanuni indirim + erken satış primi) olur.
3. Piyasa Değeri: Tahvillerin piyasa şartlarına göre oluşan değeri olup, nominal değerinin üstünde ya da altında olabilir.

Literatürde “Zero-coupon Bond” ya da “Discounted Bond” olarak anılan iskontolu ihraçlarda kağıdı tahvili ihraç eden taraf, piyasaya sunduğu borçlanma senetlerinin üzerinde yazan nominal tutarların toplamından daha düşük miktarda finansman sağlayabilmektedir. Başka bir ifadeyle, senetlerde yazan nominal tutarların toplamı ile gerçekte piyasadaki toplanan para (yani satış tutarı) arasındaki fark menkul kıymet ihraç farkı olarak isimlendirilmekte ve ihraç eden açısından maliyet özelliği taşımaktadır. Buna göre, bankadan çekilen kredide katlanılan faiz maliyetine benzer bir

şekilde, finansman sağlayan ihraççının ödeyeceği faiz miktarı söz konusu ihraç farkı olmaktadır. Bu tür menkul kıymetlerde kâğıdı satın alana yönelik ayrıca bir faiz ödemesi bulunmamaktadır.

VUK'un 281 ve 285'nci maddelerinde alacak ve borçların değerlendirme esasları düzenlenilmiş olup, buna göre, alacak ve borçların mukayyet değeriyle değerlendirilmesi gerekmektedir. Mevduat ve kredi sözleşmelerine müstenit alacak ve borçlar ise değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacaktır. Ayrıca, 238 numaralı VUK Genel Tebliği'nde belirtildiği üzere mükellefler değerlendirme gününe kadar biriken faizi iç iskonto (basit faiz) yöntemine göre hesaplayacaktır.

Belirtilen ihraç farkının, tahvil ihraç edenin ödeyeceği faiz olduğu tespitinden hareketle iskontolu tahvil ihraç eden bir firmanın ihraçtan itibaren hesap dönemine isabet eden finansman gider farkının [İhraç Farkı x 360 Gün(Vade Başlangıcı; Reeskont Tarihi)] / Toplam Vade Günü formülü uygulanarak döneme isabet eden kısmının, vergi matrahının tespitinde gider kabul edilmesi gerekmektedir.

İhracın gerçekleştiği tarihte, ihraççının "102-Bankalar Hesabı"nı satış tutarı kadar, "308-İhraç Farkı Hesabı"nı ihraç farkı kadar borç kayıtlı olarak çalıştırması, buna karşılık karşı tarafta ihraççı, "305-Çıkarılmış Bono ve Senetler Hesabı"nı nominal tutar kadar alacaklı kayda alınmalıdır. İhraç esnasında borç çalışan ihraç farkı reeskont tarihlerinde kıst döneme denk düşen ihraç farkı kadar alacaklandırılarak, aynı tutarda "780- Finansman Gideri Hesabı" borçlu çalışacaktır.

GİB tarafından verilen 22.02.2017 tarih ve 84098128-125[15-2015/9]-5793 sayılı ve "İhraç edilen bonolara ilişkin faiz tutarlarının gider yazılıp yazılmayacağı ve tevkifatın hangi kurum tarafından yapılacağı." başlıklı örnek özeldede konu özelinde aşağıdaki vergisel değerlendirmeler yapılmıştır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; işlemiş bono faizlerinin geçici vergi dönemleri ya da o yıla isabet eden kısımlarının gider yazılıp yazılmayacağı ile kupon faiz ödemelerinde gelir vergisi kesintisinin hangi kurum tarafından yapılacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

I- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "*Safi kurum kazancı*" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "*Ticari Kazancın Tarifi*" başlıklı 37 nci maddesinde, her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazançların ticari kazanç olduğu belirtilmiş; 38 inci maddesinin birinci fıkrasında da;

"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

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

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



hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 40 ıncı maddesinde ise, safi kazancın tespitinde indirilecek giderler sayılmış olup, maddenin (1) numaralı bendinde; ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin, safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

18

Diğer taraftan, ticari kazancın tespitinde "*tahakkuk esası*" ve "*dönemsellik esası*" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, bu işlemin miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi ise, bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır. Dönemsellik, tahakkuk etmiş bir gelir için söz konusudur. Bu esaslar dikkate alındığında, bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme olmadığı sürece mahiyet veya tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrasında,

....

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, konu ile ilgili olarak yayımlanan 257 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde;

" 2.1.1. Saklamacı kuruluşların tevkifat sorumluluğu

....

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu çerçevede, Şirketiniz tarafından yurtiçinde ihraç edilen bonoları elinde bulunduran yatırımcılara söz konusu bonoların elde tutulması sürecinde yapılan kupon ödemeleri ve itfa ödemeleri üzerinden;

- İtfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsiline banka veya aracı kurumların aracılık ettiği hallerde banka ve aracı kurumlarca,

- Saklamacı kuruluşların taraf olduğu işlemlerde, Takasbank-Merkezi Kayıt Kuruluşu dışındaki saklamacı kuruluşlardan saklama hizmeti alan yatırımcılar açısından, bu yatırımcıların varlıklarının bulunduğu saklamacı kuruluşlarca,

- Takasbank nezdindeki hesaplarda bulunan bonolarda, itfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsilinde başka bir aracı kurum, banka veya saklamacı kuruluşun kullanılmadığı durumlarda Takasbank tarafından

geçici 67 nci maddenin (1) numaralı fıkrası kapsamında,

- İtfa bedeli veya dönemsel getirinin tahsilinde banka veya aracı kurum kullanılmadığı durumlarda ise ödemeyi yapan olarak Şirketinizce geçici 67 nci maddenin (2) numaralı fıkrası kapsamında tevkifat yapılması gerekmektedir.



TÜRMOB

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

Diğer taraftan, ihraç ettiğiniz bonolara ilişkin faiz tutarlarının, faizlerin tahakkuk ettiği dönemlerde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

II- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

259 uncu maddesinde "Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur.

286 ncı maddesinde "Eshamlı şirketlerle iktisadi kamu müesseseleri çıkardıkları tahvilleri itibari değerleriyle değerlemeye mecburdurlar."

287 nci maddesinde "Gelecek hesap dönemlerine ait olarak peşin tahsil olunan hasılat ile cari hesap dönemine ait olup henüz ödenmemiş olan giderler mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilir." hükümlerine yer verilmiştir.

Bu itibarla, şirketiniz tarafından ihraç edilen borçlanma senetlerinin itibari değerleriyle, söz konusu borçlanma senetlerine ilişkin faiz giderlerinden değerlendirme dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmiş ancak ödenmemiş kısımlarının ise değerlendirme günü itibariyle mukayyet değerleri üzerinden pasifleştirilmek suretiyle değerlendirilmesi gerekmektedir."

GVK'nın 94'üncü maddesinin eurobond kesintileri ile ilgili kısımları ise aşağıdaki gibidir.

"Kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraî işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçiler aşağıdaki bentlerde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecburdurlar.

(...)

7- 75 inci maddenin ikinci fıkrasının 5 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, **(700 Sayılı KHK'nın 45 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 09.07.2018)** Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar ile tam mükellef kurumlara ödenenler dahil)

- Devlet tahvili faizlerinden, (2009/14592 sayılı BKK ile %0)
- Hazine bonusu faizlerinden,
- Toplu Konut İdaresi, 28/3/2002 tarihli ve 4749 sayılı Kamu Finansmanı ve Borç Yönetiminin Düzenlenmesi Hakkında Kanuna göre kurulan varlık kiralama şirketleri ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden,
- Nama yazılı tahvil faizlerinden,
- Hamiline yazılı tahvil faizlerinden,
- İpotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipotekli sermaye piyasası araçlarından elde edilen kâr payı ve faiz gelirlerinden,

g) Diğerlerinden,”

(...)

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat nispetini, her bir ödeme ve gelir için ayrı ayrı sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir. Bu yetki;

20

- Tam ve dar mükellefler ile gerçek ve tüzel kişiler itibariyle,
- 6, 7, 8, 9 ve 16 numaralı bentlerde yer alan kazanç ve iratlardan; mevduat veya menkul kıymetin vadesi, menkul kıymetlerin türleri ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler için,
- 6 numaralı bendin (b) alt bendinde yer alan menkul sermaye iratları kapsamına giren Devlet tahvili, Hazine bonusu faizleri ve Toplu Konut İdaresi ile Kamu Ortaklığı İdaresi'nce çıkartılan menkul kıymetlerin gelirlerine isabet eden kısım için (bu kısım, bu faiz ve gelirlerin toplam kurum hasılatı içindeki payına göre hesaplanır),
- 11 numaralı bent gereğince zirai mahsul bedelleri üzerinden yapılacak vergi tevkifatında, zirai mahsulün ticaret borsalarında tescil ettirilerek satılıp satılmadığına veya destekleme kapsamında alım yapan kurumlar ile diğerlerine, zirai faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetler için de faaliyetin türü ve niteliğine, münhasıran zirai alet ve makinalarla verilen hizmetlere veya zirai işletmenin başka kişilerin işlerinde kullanılmak suretiyle yapılmasına göre,
- 13 numaralı bentte yer alan ödemelerde ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmadıklarına, ödemenin konusunun emtia veya hizmet alımı, emtia ve hizmet alımının birlikte olmasına, iş grupları, iş nev'ileri, sektörler ve emtia gruplarına göre,
- Birinci fıkranın (15) ve (16) numaralı bentlerinde yer alan menkul sermaye iratlarından; prim ve katkı paylarının, ücretin safi tutarı ile ticari kazancın tespitinde veya diğer gelir unsurlarına ilişkin gelir vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapılmadığına, indirim konusu yapılması halinde indirime esas süreye, Devlet katkısı elde edilip edilmediğine veya Devlet katkısı elde edilen süreye, sigortalı ve katılımcıların kalış sürelerine ve ayrılma biçimlerine göre,

Farklı oranlar tespit edilmek suretiyle de kullanılabilir.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan tevkifat nispetini, kara, deniz ve hava ulaştırması işiyle iştegal eden dar mükellefler için, ülkeler itibariyle ve karşılıklı olmak şartıyla, ayrı ayrı veya topluca sıfıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir.

12.01.2009 Tarihli ve 2009/14592 Sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca;

(...)

"7. 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (5) numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratlarından (Kanunla kurulan dernek ve vakıflar, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar, kamu menfaatine yararlı dernekler ile dernek ve vakıf olmamakla birlikte; odalar, borsalar, meslek örgütleri ve bunların üst kuruluşları, siyasi partiler, emekli ve yardım sandıkları gibi vergi uygulamalarında dernek ve vakıf olarak kabul edilenler hariç, dernek ve vakıflar dahil)

a) Devlet tahvili ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlere sağlanan gelirlerden % 0,

(2011/1854 sayılı BKK ile değişen alt bent) b) Diğerlerinden;

ba) Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerin;

- i) Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerinden % 10,
- ii) Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden % 7,
- iii) Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden % 3,
- iv) Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlardan elde edilen faizlerinden %0,

bb) Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarının;

- i) Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden % 10,
- ii) Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden % 7,
- iii) Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden % 3,
- iv) Vadesi 5 yıl ve daha uzun olanlara sağlanan gelirlerden %0,

bc) (ba) ve (bb)'de belirtilenler dışında kalanlar için % 10,"

oranında yapılmakta olan tevkifat, bu defa 1(2.01.2009 tarihli ve 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Kararın 1 inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendinin (b) alt bendini) **20.03.2019 Tarihli ve 842 Sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.**

“b) Diğerlerinden;

ba) Tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerin;

- i) Vadesi 1 yıla kadar olanlardan elde edilen faizlerinden % 7,
- ii) Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden % 3,
- iii) Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlardan elde edilen faizlerinden % 0,

bb) Tam mükellef varlık kiralama şirketleri tarafından yurt dışında ihraç edilen kira sertifikalarının;

- i) Vadesi 1 yıla kadar olanlara sağlanan gelirlerden % 7,
 - ii) Vadesi 1 yıl ile 3 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden % 3,
 - iii) Vadesi 3 yıl ile 5 yıl arası olanlara sağlanan gelirlerden % 1,
- bc) (ba) ve (bb)'de belirtilenler dışında kalanlar için % 10,"

Ayrıca tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen/satılan söz konusu tahvilleri elinde bulunduran dar mükellef gerçek ve tüzel kişilerin, elde ettikleri gelirler üzerinden tevkif edilen vergi, nihai vergi olup, GVK'nın geçici 67'nci ve 85'nci maddeleri kapsamında beyana tabi bulunmamaktadır.

Fazla ve yersiz olarak hesaplanan gelir/kurumlar verginin/vergi tevkifatının iadesine dair ayrıntılı bilgilere ise iş bu cevap anahtarının “Yanıt 1” ayrımında yer verilmiş bulunmaktadır.

VUK'un 279'uncu maddesine göre hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayıcı ile değerlendirilir. Borsa rayıcı yoksa veya borsa rayıcının muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayıcı bulunmayan,



getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.

İşletmeler elinde bulundurdukları menkul kıymetlerin borsa ve piyasa değerlerinden önemli ölçüde ya da sürekli olarak değer azalma olduğunda menkul kıymetler için karşılık ayrılacaktır, bu karşılıklar “119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı Hesabında” izlenilecektir. Bu hesap pasif karakterli bir hesaptır yani varlık hesabı olmasına rağmen işleyişi kaynak hesapları şeklindedir.

Alış bedeli kavramı VUK’a, 26.10.2021 tarihinden itibaren yürürlüğü girecek biçimde 7338 sayılı kanununun 28.’nci maddesiyle eklenen 268/A madde düzenlemesi uyarınca, “bir iktisadi kıymetin satın alma bedelidir. İktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ile ilgili diğer giderler alış bedeline dâhil değildir.” Şeklinde tanımlanmıştır.

Alış bedeliyle değerlendirilecek menkul kıymetlerde, vergi kanunları uygulamasında değerlendirme günü ya da mükelleflerce özel olarak saptanacak bir tarih itibariyle bir değer artış veya azalışının ortaya çıkması mümkün olmayacağı için bu menkul kıymetler için menkul kıymet değer düşüklüğü karşılığı ayrılması da söz konusu olmayacaktır.

Bu yüzden menkul kıymetlerin değerinde oluşacak artış ya da azalışlar ticari kazançla ilişkilendirilemez. Dolayısıyla, menkul kıymetler değer düşüklük karşılıkları kanunen kabul edilmeyen gider niteliğindedir.

GİB’in 16.09.2008 tarih ve B.07.1.GİB.0.02.29/2948-279-62-91991 sayılı ve “Yurtdışındaki bir şirket tarafından ihraç edilen veya yurtdışındaki bir borsadan temin edilen hisse senetlerinin değerlendirilmesi hk.” Başlıklı özelgesinde aşağıdaki açıklamalar yer verilmiştir.

“İlgide kayıtlı yazınızın incelenmesinden, Başkanlığımız mükelleflerinden A.Ş.’nin sigortacılık faaliyeti ile iştirak ettiği, anılan firmanın aktifinde yut dışında mukim bir yatırım firmasının çıkarmış olduğu yatırım fonlarının yer aldığı, yut dışındaki firma tarafından her ay sonu itibariyle yatırım fonunun o günkü piyasa fiyatını gösterir bir yazı gönderdiği belirtilerek, bahsi geçen yatırım fonunun Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesi kapsamında “getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler” anlamında değerlendirilerek değerlemesinin alış bedeli ile mi yapılacağı yoksa değerlendirme işleminde yurt dışından her ay sonu itibariyle gönderilen yazıya istinaden piyasa fiyatının mı kullanılacağı hususunda tereddüde düşüldüğü anlaşılmaktadır.

Bilindiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 279 uncu maddesinde; “Hisse senetleri ile fon portföyünün en az yüzde 51’i Türkiye’de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayici ile değerlendirilir. Borsa rayici yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde oluştuğu anlaşılırsa değerlemeye esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farkları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye isabet eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayici bulunmayan, getirisi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibariyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir.” hükmü yer almaktadır.

Madde hükmünde yer alan “borsa rayici” ifadesinden anlaşılması gereken, borsa rayici ile değerlendirilmesi gereken menkul kıymetlere ilişkin değerlerin Türk borsasında oluşacak değerlere göre belirlenmesidir. Daha açık bir ifade ile borsa rayici açısından borsanın Türkiye’de bulunması gerekmektedir.

Ancak değerlendirme açısından yatırım fonu katılma belgesinde fon portföyünde bulunan hisse senetlerini ihraç eden firmanın Türkiye’de kurulmuş olması ile yurt dışında kurulmuş olması herhangi bir farklılık ifade etmeyecektir.

Zira 4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanununun mezkur 279 uncu maddesinde yapılan değişiklikten önce, Türk ve yabancı kaynaklı menkul kıymetler alış bedeli ile değerlendirilmekte idi. Anılan değişiklik ile hisse senetleri ve yatırım fonları katılma belgeleri ile rayiç bedeli bilinmeyen yada getirisi önceden bilinemediği için değerlendirme günündeki nema tutarı hesaplanamayan menkul kıymetlerin yine alış bedeli ile değerlendirilmesi ölçüsüne devam edilmesi, ancak bu sayılanlar dışında kalan menkul kıymetlerin borsa rayici ile değerlendirilmesi amaçlanarak, maddede yer alan diğer değişiklikler (borsa rayici bulunmayan ve muvazaalı ile rayiç oluşturulduğu hallerde yapılacak değerlemeye ilişkin esaslar) ile ticari kazancın tespitinde dönemsellik ve tahakkuk ilkelerine de uyum sağlanmış olduğu 4369 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin gerekçesinin incelenmesinden de anlaşılmaktadır.

Bu itibarla, her ne kadar anılan 279’uncu maddenin bahsi geçen değişiklikten önceki metninde olmakla birlikte sonraki metninde açıkça ifade edilmese dahi, söz konusu değişikliğin esas amacının hisse senetleri, yatırım fonları katılma belgeleri ile rayiç bedeli bilinmeyen yada getirisi önceden bilinemediği için değerlendirme günündeki nema tutarı hesaplanamayan menkul kıymetlerin dışında kalan menkul kıymetlerin borsa rayici ile değerlendirilmesi olduğu dikkate alındığında, yurt dışındaki bir şirket tarafından ihraç edilen veya yurt dışındaki bir borsadan temin edilen hisse senedinin de alış bedeli ile değerlendirilmesi gerekmektedir.”

Yurt dışında yerleşik kurumlara yapılan ödemeler üzerinden, Kurumlar Vergisi ve KDV yönünden vergi tevkifatına yönelik işlemler bağlamında yapılması gerekli vergisel açıklamalara, http://www.tesmer.org.tr/soru_cevap uzantılı internet adresinde yer alan 2018/1,2,3; 2020/1,2 ve 2021/1,2,3 dönem Revizyon Sınavları yanıt anahtarları içerisinde de (kapsamlı içerikleri ve mevcut yasal düzenlemeler ile taraf olunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) hükümlerine somut atıflar içeren GİB özelgelerine yer verilmek suretiyle, soru kapsamındaki işlemlerin bir bütün olarak değerlendirilebilmesi açısından, GİB tarafından verilen örnek özelgelerin içerikleri kullanılarak) farklı uluslararası ticari ve finansal işlemlere yönelik sorulara karşılık olmak üzere yer verilmiş bulunmaktadır.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- 50.000 TL iskontolu olarak (yurt dışında) ihraç edilen tahvil için ödenen söz konusu iskonto tutarı, soruda belirtilen işlem özelinde, tahvilin itibari değerinin altında ihracı olarak değil, peşin tahvil faizi ödemesi ve dolayısıyla 2020 hesap dönemi dönem finansman gideri olarak değerlendirilmelidir.

2- 500.000,00 TL bedelli olarak ihraç edilen tahvil, 01.05.2020 tarihinde İrlanda Menkul Kıymetler Borsası’na kote edilerek, 18 ay vadeli olarak çıkarılmış bulunduğu, peşin tahakkuk ettirilen/ödenen 50.000 TL faizin (finansman giderinin) 8 aylık döneme isabet eden kısmının 2020 hesap dönemi gideri olarak kabulü, bakiye (50.000 TL/18) x 10= 27.777,78 TL’nin ise gelecek dönem gideri olarak kayıtlara alınması gerekmektedir.

3- 21.03.2019 tarih ve 842 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı uyarınca tam mükellef kurumlar tarafından yurt dışında ihraç edilen tahvillerin vadesi 3 yıl ve daha uzun olanlar için ödenen faiz yüzde sıfır (%0) oranında vergi tevkifatına tabi olduğundan, 01.03.2017 tarihinde İrlanda Menkul Kıymetler Borsası’na kote edilerek 4 yıl (01.03.2021) vadeli olarak ihraç edilen (1 Eylül 2020 tarihi itibarıyla bu koşulu taşıyan) tahvillerin 01.09.2020 tarihindeki faiz ödemeleri üzerinden yüzde bir oranında ve 10.101,00 TL tutarında kesilen vergi hatalıdır.



TÜRMOB

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

4- Tahvil sahiplerine faiz ödemeleri net tutar üzerinden yapılmakta olduğundan, faiz ödemesi tutarına dahil olup fazla ve yersiz olarak hesaplanan 10.101,00 TL finansman giderinin dönem finansman giderleri içerisinde çıkarılması gerekmektedir.

5- Net tutar üzerinden ödeme yapılması ve ilgili faiz tutarının dönem giderleri içerisinde çıkarılması nedeniyle, mükellef kurum tarafından vergi dairesine beyan edilerek ödenen bu vergi, Tiamat A.Ş. tarafından vergi iadesi talebine konu edilebilecektir.

6- Dar mükellef gerçek kişi ya da kurumlar tarafından elde edilen faiz gelirleri, Türkiye’de herhangi bir beyana konu edilmeyecektir.

7- Tiamat A.Ş.’nin, BSMV ve KKDF bakımından vergi mükellefi/fon kesinti yükümlüsü olmadığından, işlemle ilgili olarak bu vergi ve fon kesintisi bakımından herhangi bir beyan yükümlülüğü de bulunmamaktadır.

8- New York Borsası’nda işlem gören Tellcell INC. adlı şirkete ait hisse senetlerinin satın alınması işlemi nedeniyle ABD’de yerleşik Trust Securities & Law Ltd. adlı şirkete ödenen ve KVK’nın 11/e düzenlemesi gereği menkul kıymet ihracı kaynaklı olmayan 15.000,00 TL tutarındaki komisyonun, dönem gideri olarak dikkate alınabileceği gibi satın alma bedeli içerisinde değerlendirilerek aktifleştirilmesi de mümkündür.

9- Hisse senedi iktisabında, hisse senetleri için VUK’un 279’uncu maddesi uyarınca (alış bedeli ile) 1.000.000,00TL olarak yapılan değerlendirme işlemi doğru bir uygulamadır.

10- 15.000,00 TL tutarındaki komisyon ödemesi üzerinden, söz konusu ticari faaliyet/hizmet yurt dışında ifa edildiği ve hizmetten yurt dışında faydalandığından, KVK ve KDVK uyarınca herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

11- Tellcell INC. hisse senetleri için, (borsa rayıcı dikkate alınarak hesaplanan) 200.000,00 TL karşılık ayrılmasında vergisel bir engel bulunmamaktadır. Söz konusu tutarın dönem kurumlar vergisi matrahı üzerindeki matrah azaltıcı etkisi ise, satış işleminde karşılık tutarının 644 numaralı hesaba kaydedilmesi ile ortadan kaldırılmıştır.

12- Tellcell INC. hisse senetlerinin, Türkiye’de yerleşik Marduk Holding A.Ş.’ye satışında, KDVK’nın 17/4-g bendi düzenlemesi gereği KDV hesaplanmaması gerekmektedir.

13- Hisse senetlerinin 150.000,00 TL zararlı olarak ve mali/ticari borç karşılığı ilişkili şirkete satışı işlemi ile ilgili olarak KVK’nın 13’üncü maddesi düzenlemesi kapsamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması yönünden ayrıca bir araştırma ve (sonucuna göre) değerlendirme yapılmalıdır.



YANIT 3

GVK'nın 7256 Sayılı Kanununun 21'inci maddesiyle eklenen ve 17.11.2020 tarihinde yürürlüğe giren Geçici 93'üncü madde düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını, bu maddedeki hükümler çerçevesinde, 30/6/2021 tarihine kadar Türkiye'deki banka veya aracı kuruma bildiren gerçek ve tüzel kişiler, söz konusu varlıkları serbestçe tasarruf edebilirler.

Birinci fıkra kapsamına giren varlıklar, yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve bu maddenin yürürlük tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 30/6/2021 tarihine kadar kapatılmasında kullanılabilir. Bu takdirde, defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, borcun ödenmesinde kullanılan varlıklar için Türkiye'ye getirilme şartı aranmaksızın bu madde hükümlerinden yararlanır.

Bu maddenin yürürlük tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan sermaye avanslarının, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının bu maddenin yürürlüğe girmesinden önce Türkiye'ye getirilmek suretiyle karşılanmış olması hâlinde, söz konusu avansların defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla bu madde hükümlerinden yararlanır.

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

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, 30/6/2021 tarihine kadar vergi dairelerine bildirilir. Bildirilen söz konusu varlıklar, 30/6/2021 tarihine kadar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın kanuni defterlere kaydedilebilir. Bu takdirde, söz konusu varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilir. Bu fıkra kapsamında bildirilen taşınmazların aynı sermaye olarak konulmak suretiyle işletme kayıtlarına alınması hâlinde, sermaye artırım kararının bildirim tarihi itibarıyla alınmış olması ve söz konusu kararın bildirim tarihini izleyen onuncu ayın sonuna kadar ticaret siciline tescil edilmesi kaydıyla, bu madde hükümlerinden faydalanılabilir.

Türkiye'ye getirilen veya kanuni defterlere kaydedilen varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak kabul edilmez.

Bu madde kapsamında bildirilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Bu hükümden faydalanılabilmesi için birinci fıkra uyarınca bildirilen varlıkların, bildirim yapıldığı tarihten üç ay içinde Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi şarttır.

Cumhurbaşkanı, bu maddede yer alan süreleri, bitim tarihlerinden itibaren her defasında altı ayı geçmeyen süreler hâlinde bir yıla kadar uzatmaya; Hazine ve Maliye Bakanlığı, madde kapsamına giren varlıkların Türkiye'ye getirilmesi ve bildirim ile işletmeye dâhil edilmelerine ilişkin hususları, bildirim esas değerlerin tespiti, bildirim şekli, içeriği ve ekleri ile yapılacağı yeri, maddenin uygulanmasında kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”



TÜRMOB

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

30.06.2021 tarih ve 31527 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4196 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile Geçici 93 üncü maddenin birinci, ikinci ve beşinci fıkralarında yer alan sürelerin, 30/06/2021 tarihinden itibaren 31/12/2021 tarihine kadar (bu tarih dâhil) uzatılmıştır.

31.12.2021 tarih ve 31706 sayılı 6. mükerrer Resmi Gazete’de yayımlanan 5058 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile de Geçici 93 üncü maddenin birinci, ikinci ve beşinci fıkralarında yer alan sürelerin, 31/12/2021 tarihinden itibaren 30/6/2022 tarihine kadar (bu tarih dâhil) uzatılmış bulunmaktadır.

GVK’nın Geçici 93 üncü maddesinin sekizinci fıkrası hükmüne dayanılarak hazırlanmış bulunan 1 Seri No’lu Genel Tebliğ 28 Kasım 2020 tarih ve 31318 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yurt içi ve dışında bulunan varlıkların bildirilmesi ve Türkiye’ye getirilmesi hususlarında ilgili Tebliğ’de aşağıdaki düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır.

“Yurt dışında bulunan varlıklara ilişkin bildirim

MADDE 3 – (1) Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını, geçici 93 üncü madde hükümleri çerçevesinde, 30/6/2021 tarihine (bu tarih dâhil) kadar Türkiye’deki banka veya aracı kurumlara bildiren gerçek ve tüzel kişiler, söz konusu varlıkları serbestçe tasarruf edebileceklerdir.

(2) Birinci fıkra kapsamında gerçek ve tüzel kişilerce yapılacak bu bildirimlerin, yetkili kılınmış vekiller veya kanuni temsilciler tarafından da yapılabilmesi mümkündür.

(3) Yurt dışında sahip olunan ve yurt dışında bulunan varlıklar için anılan madde hükmünden yararlanılabilmesi mümkün olup, bildirim konu edilecek bu varlıkların bildirim tarihinden itibaren üç ay içerisinde Türkiye’ye getirilmesi gerekmektedir.

(4) Gerçek ve tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan söz konusu varlıklar, 17/11/2020 tarihinden 30/6/2021 tarihine kadar, Ek-1’de yer alan form ile bankalara veya (menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına münhasır olmak üzere) aracı kurumlara bildirilebilecektir. Gerçek ve tüzel kişilerce, söz konusu varlıklara ilişkin olarak vergi dairelerine herhangi bir bildirimde bulunulmayacaktır.

(5) Gerçek ve tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan varlıklar için tek bir bildirim verilmesi esastır. Ancak, 30/6/2021 tarihine kadar birden fazla bildirimde (düzeltme amacıyla yapılan bildirimler dâhil) bulunulması mümkündür.

Yurt dışında bulunan varlıkların Türkiye’ye getirilmesi

MADDE 4 – (1) Geçici 93 üncü madde kapsamında bildirilen varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacaktır. Bu hükümden faydalanılabilmesi için bildirim konu edilen varlıkların, bildirim yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye’ye getirilmesi veya Türkiye’deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi şarttır. Türkiye’deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak hesaba ilgili varlığın transferi işlemlerinde, bildirimde bulunan hesap sahibi ile yurt dışından varlığı transfer edenin farklı kişiler olmasının söz konusu hükümden faydalanılması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

(2) Yurt dışında bulunan varlıklar, yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve 17/11/2020 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 30/6/2021 tarihine kadar kapatılmasında kullanılabilecektir. Bu takdirde, defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, borcun ödenmesinde kullanılan varlıklar için Türkiye’ye getirilme şartı aranmayacaktır. Bu hükümden yararlananların, kredilerini kapattıklarına dair yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan alacakları tevsik edici belgeleri talep edildiğinde ibraz etmek üzere muhafaza etmeleri yeterlidir.

(3) 17/11/2020 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan sermaye avanslarının, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının bu tarihten

önce Türkiye'ye getirilmek suretiyle karşılanmış olması hâlinde, söz konusu avansların defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla anılan madde hükümlerinden yararlanılabilecektir.

(4) Yurt dışında bulunan ancak kapsama girmeyen varlıkların (örneğin taşınmazların) 30/6/2021 tarihine kadar kapsamdaki varlıklara dönüştürülmek suretiyle söz konusu madde hükümleri çerçevesinde Türkiye'ye getirilmesi mümkündür.

(5) Türkiye'ye getirilmekten maksat;

a) Para, döviz, altın, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının fiziki olarak Türkiye'ye getirilmesi veya bu varlıkların Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi,

b) Fiziki olarak Türkiye'ye getirilmesi veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi mümkün olmayan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının aracı kurumlara bildirilmesidir.

(6) Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda mevcut ya da yeni açılan bir hesaba transfer edilmesi durumunda, banka dekontu veya aracı kurum işlem sonuç formları, varlıkların Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde kullanılabilir.

(7) 30/6/2021 tarihine kadar banka veya aracı kurumlara bildirilmesi kaydıyla, yurt dışında bulunan söz konusu varlıkların Türkiye'ye fiziki olarak getirilmesi sırasında yapılan deklarasyon/bildirime istinaden Gümrük İdaresinden alınan belgeler, varlıkların Türkiye'ye getirilmiş olduğunun tevsikinde kullanılabilir.

(8) Kapsama giren varlıkların Türkiye'ye getirilmesi nedeniyle, hiçbir suretle vergi incelemesi ve tarhiyatı yapılmayacaktır.

Yurt dışında bulunan varlıkların bildirimini üzerine banka veya aracı kurumlarca yapılacak işlemler

MADDE 5 – (1) Gerçek ve tüzel kişiler yurt dışında bulunan varlıkları, iki nüsha olarak hazırlayacakları Ek-1'de yer alan form ile bankalara veya aracı kurumlara bildireceklerdir. Formun bir nüshası, ilgili banka veya aracı kurum tarafından, varsa bildirim nedeniyle açılan hesaba ilişkin bilgiler yazılıp tasdik edildikten sonra, düzenlenen banka dekontları veya işlem sonuç formlarıyla birlikte ilgisine geri verilecektir.

(2) Bildirimin gerçek veya tüzel kişinin vekili ya da kanuni temsilcisi tarafından yapılması halinde, bankalar veya aracı kurumlarca söz konusu vekil veya kanuni temsilcinin yetkili olup olmadığı hususu kontrol edilecektir.

(3) Bildirime konu edilen varlıklara ilişkin olarak banka veya aracı kurumlar tarafından, bildirimde bulunanlardan herhangi bir belge istenilmeyecektir.

(4) Banka veya aracı kurumlardan, bildirimde konu edilen varlıklara ilişkin olarak vergi dairelerince herhangi bir belge istenilmeyecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

Türkiye'de Bulunan Varlıkların Bildirimi

Türkiye'de bulunan varlıkların bildirimini

MADDE 6 – (1) Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan, ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, madde kapsamında 30/6/2021 tarihine (bu tarih dâhil) kadar Ek-2'de yer alan bildirim ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine elektronik ortamda bildirilebilecektir.

(2) Yurt içinde sahip olunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlar, madde kapsamında bildirim konusu yapılabilecektir.

(3) Anılan madde kapsamında, taşınmazlar dışındaki bildirim konu varlıkların, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırılması gerekmektedir. Bu minvalde, bildirim konu kıymetlerin banka veya aracı kurumlara yatırılarak varlıklarının ispatlanması ve banka ve aracı kurumlarca düzenlenmesi zorunlu belgelerle tevsiki şarttır.

(4) Geçici 93 üncü madde kapsamında bildirilen taşınmazların aynı sermaye olarak konulmak suretiyle işletme kayıtlarına alınması halinde, sermaye artırım kararının bildirim tarihi itibarıyla alınmış olması ve söz konusu kararın bildirim tarihini izleyen onuncu ayın sonuna kadar ticaret siciline tescil edilmesi kaydıyla, bu madde hükümlerinden faydalanılabilir.

(5) Yurt içinde bulunan varlıklar için gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince vergi dairelerine tek bir bildirim verilmesi esastır. Ancak, 30/6/2021 tarihine kadar birden fazla bildirimde (düzeltme amacıyla yapılan bildirimler dâhil) bulunulması mümkündür.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Ortak Hükümler

Şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları veya vekilleri adına görünen varlıkların durumu

MADDE 7 – (1) Şirketlerin kanuni temsilcileri, ortakları ya da şirket veya şirketin ortakları adına geçici 93 üncü madde kapsamına giren varlıkları 17/11/2020 tarihinden önce yetkili kuruluşlarca düzenlenen bir vekalet veya temsil sözleşmesine istinaden değerlendirmeye yetkili olanların, bu tarih itibarıyla sahip oldukları ve yurt dışında bulunan varlıklarının, Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde şirket adına bildirim konu edilerek Türkiye'ye getirilmesi veya Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi ya da Türkiye'de bulunan ancak 17/11/2020 tarihi itibarıyla kanuni defter kayıtlarında yer almayan varlıklarının Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde şirket adına bildirilmek suretiyle Kanun hükümlerinden yararlanılabileceği mümkündür.

(2) Şirket veya şirket ortaklarına ait olduğu halde şirketin kanuni temsilcileri, ortakları veya vekilleri dışındaki kişilerce tasarruf edilen varlıklar, söz konusu madde hükümleri çerçevesinde şirket adına bildirim konu edilerek madde hükmünden yararlanılabilecektir. Ayrıca, gerçek kişilere ait olduğu halde bu kişilerin ortağı veya kanuni temsilcisi oldukları yurt dışındaki şirketlerce tasarruf edilen varlıkların da ilgili gerçek kişiler adına bildirim konu edilmesi halinde madde hükmünden yararlanılabileceği mümkündür. Ancak, bildirim dışındaki nedenlerle yapılacak inceleme esnasında söz konusu varlıkların şirket veya şirket ortaklarına ya da gerçek kişilere ait olduğunun ispat edilmesi gerekmektedir.

Varlıkların bildirim değeri

MADDE 8 – (1) Gerek yurt dışında bulunan varlıkların banka veya aracı kurumlara bildirilmesinde gerekse yurt içinde bulunan varlıkların vergi dairelerine bildirilmesinde, bildirildiği tarih itibarıyla varlıklar, aşağıdaki değerlendirme ölçütleri ile değerlendirilecektir:

a) Türk lirası cinsinden para, itibari (nominal) değeriyle.

b) Altın, rayiç bedeliyle.

c) Döviz, Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuruyula.

ç) Menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarından;

1) Pay senetleri, varsa borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa rayiç bedeliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, alış bedeli de belli değilse itibari (nominal) değeriyle.

2) Tahvil, bono, eurobond gibi borçlanma araçları, varsa borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa rayiç bedeliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, alış bedeli de belli değilse itibari (nominal) değeriyle.

3) Yatırım fonu katılma payları, ilgili piyasasında belirlenmiş kapanış fiyatıyla.

4) Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri gibi türev araçlar, varsa borsa rayiciyle, borsa rayici yoksa rayiç bedeliyle, bu bedel tespit edilemiyorsa alış bedeliyle, alış bedeli de belli değilse itibari (nominal) değeriyle.

d) Taşınmazlar, rayiç bedeliyle.

(2) Bildirimlerde söz konusu varlıkların Türk lirası karşılığı bedelleri esas alınacaktır.

(3) Bu Tebliğin uygulanmasında rayiç bedel, söz konusu varlıkların bildirildiği tarih itibarıyla belirlenen alım-satım bedeli olup bu bedelin gerçek durumu yansıtması gerekmektedir.

(4) Borsa rayicisiyle değerlendirilecek varlıkların borsa rayicinin belirlenmesinde, söz konusu varlıkların bildirildiği tarihte işlem gördüğü yurt içi veya yurt dışındaki borsalarda oluşan değerler dikkate alınacaktır.

(5) Döviz cinsinden varlıklarda, bunların bildirildiği tarihteki Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru dikkate alınacaktır.

(6) Bildirimde bulunduktan sonra, yapılan hataların düzeltilmesi ya da bildirim konu edilen varlıkların azaltılması amacıyla 30/6/2021 tarihine kadar yapılacak düzeltmelerde varlıkların ilk bildirim tarihindeki değerleri esas alınır.

Bildirilen varlıkların kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilmesi

MADDE 9 – (1) Bildirilen varlıklar, 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükelleflerce, kanuni defterlere kaydedilebilecektir.

(2) Yurt dışında bulunan varlıkların; şirket adına bildirilmesi durumunda ilgili şirket, şahıslar adına bildirilmesi halinde bu şahısların kendileri, geçici 93 üncü maddenin sağladığı imkânlardan yararlanabileceğinden, şirket adına bildirim konu edilen varlıklar, şirketin kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilebilecektir.

(3) 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükelleflerce, Türkiye'ye getirilen varlıklar ile gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince kanuni defterlere kaydedilen varlıklar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerine dâhil edilebileceği gibi, aynı varlıklar vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmelerinden çekilebilecektir.

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

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

(6) Bildirilen varlıklar, 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükelleflerce, banka veya aracı kurumlara ya da vergi dairelerine bildirildiği tarih itibarıyla, 8 inci maddede yer alan esaslar çerçevesinde belirlenen Türk lirası karşılığı bedelleriyle, kanuni defterlere kaydedilebilecek ve söz konusu varlıkların elden çıkarılması halinde satış kazancının tespitinde bu bedel dikkate alınacaktır.

Gider ve amortisman uygulaması

MADDE 10 – (1) Bildirim konusu yapılarak kanuni defter kayıtlarına intikal ettirilen taşınmazlar hakkında 213 sayılı Kanunda yer alan amortismanlara ilişkin hükümler uygulanmayacaktır.

(2) Kayıtlara alınan bu varlıkların daha sonra elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gelirin veya kurum kazancının tespitinde gider veya indirim olarak kabul edilmeyecektir.

İnceleme ve tarhiyat yapılmayacak haller

MADDE 11 – (1) Geçici 93 üncü maddenin yedinci fıkrası uyarınca, bildirimde bulunulan varlıklar nedeniyle hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmayacaktır. Bu hükümden yararlanabilmek için;

a) Yurt dışında bulunan bildirim konu varlıkların bildirim yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmesi ya da Türkiye'deki banka veya aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmesi,

b) Türkiye'de bulunan ve taşınmazlar dışındaki bildirim konu varlıkların ise banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırıldığını gösterir belgelerle tevsik edilmesi, gerekmektedir.

(2) Bildirilen varlıkların, yurt dışında bulunan banka veya finansal kurumlardan kullanılan ve 17/11/2020 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan kredilerin en geç 30/6/2021 tarihine kadar kapatılmasında kullanılması mümkün olup, defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, borcun ödenmesinde kullanılan varlıklar için Türkiye'ye getirilme şartı aranmaksızın vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaması imkanından yararlanılacaktır.

(3) 17/11/2020 tarihi itibarıyla kanuni defterlerde kayıtlı olan sermaye avanslarının, yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının anılan tarihten önce Türkiye'ye getirilmek suretiyle karşılanmış olması halinde, söz konusu avansların defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaması imkanından yararlanılabilecektir.

Diğer hususlar

MADDE 12 – (1) İlgili kurum ve kuruluşlar, gerçek veya tüzel kişilerin geçici 93 üncü madde uyarınca yapılacak işlemlere ilişkin taleplerini yerine getirmek zorundadırlar.”

Taşınmazlar özelinde düzenlemeden açık olarak, yurt dışında bulunan taşınmazlar için varlık barışından yararlanılamazken, yurt içindeki taşınmazlar varlık barışı kapsamında bildirim konu edilebilmektedirler. Bilindiği üzere taşınmaz eşya, özüne zarar vermeksizin bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan eşyadır. Medeni Kanuna göre, şunlar taşınmaz niteliğindedir.

Bunlar, arazi, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar ve kat mülkiyeti kütüğün kayıtlı bağımsız bölümler olmaktadır.

Varlık barışı uygulamasında, bildirilen varlıkların bildirim değerleri üzerinden herhangi bir vergi ödenmesi öngörülmediğinden, taşınmazlar için de bildirim vergi maliyeti bulunmamaktadır.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve Türkiye'de bulunan ancak yasal defter kayıtlarında yer almayan taşınmazlar, süre ikinci kez uzatılmazsa 30/6/2022 tarihine kadar (bu tarihler dâhil) ilgili tebliğin 2 no.lu ekinde yer alan bildirim ile gelir veya kurumlar vergisi yönünden bağlı olunan vergi dairelerine elektronik ortamda bildirilebileceklerdir.

Taşınmazlar **rayiç bedeliyle** bildirim konu edilecekler, normal uygulamada taşınmazların rayiç bedelini mükellefler kendileri belirleyeceklerdir. Rayiç bedel, taşınmazların bildirildiği tarih itibarıyla belirlenen alım-satım bedeli olup, tebliğde bu bedelin gerçek durumu yansıtması gerektiği de ifade edilmiştir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, yasal defterlerine kaydettikleri taşınmazlar için pasifte özel fon hesabı açacaklar. Bu hesap serbestçe tasarruf edilebilecek, sermayeye eklenebilecek, ortaklara da vergisiz olarak dağıtılabilecektir.

Fon hesabında izlenen tutarlar, işletmenin tasfiye, birleşme, devir ve bölünme hallerinde de vergilendirilmeyecektir. Ayrıca söz konusu varlıklara ilişkin tutarların, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ortaklara dağıtılması halinde kâr dağıtımına bağlı stopaj yapılmayacak, gerçek kişi ortaklar ile kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklar tarafından elde edilen bu tutarlar ortaklar nezdinde de vergilendirilmeyecektir.

Tebliğde yapılan açıklamaya göre, bildirim konusu yapılarak yasal defter kayıtlarına alınan **taşınmazlar üzerinden amortisman ayırlamayacak**, taşınmazların bildirimden sonra elden çıkarılması halinde, bildirim konu rayiç değerler maliyet olarak dikkate alınabilecek, ancak bu işlemde doğan **zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak kabul edilemeyecektir.**

Tebliğde taşınmazların vergi barışı kapsamında kayda alınması ile ilgili alternatif bir yöntem daha öngörülmüş olup, istenirse, bildirim konu edilen taşınmazlar **aynı sermaye olarak konulmak suretiyle de işletme kayıtlarına alınabilmektedir.** Bu durumda, bildirim tarihi itibarıyla sermaye artırım kararının alınmış olması ve söz konusu kararın bildirim tarihini izleyen onuncu ayın sonuna kadar ticaret siciline tescil edilmesi gereklidir.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- GVK'nın Geçici 93'üncü maddesi uyarınca yurt içi/yurt dışı varlıkların beyanına dair süreler, i-öncelikle yasal süre olarak 30.06.2021, ii-sonra 29.06.2021 tarih ve 4196 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31.12.2021, iii- son olarak 31.12.2021 tarih ve 5058 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 30.12.2022 tarihine dek uzatılmış bulunulduğundan, beyan ve bildirim işlemlerinde bu uzatılmış süreler dikkate alınacaktır.

2- Yurt dışında bulunan menkul kıymet ve döviz ile yurt içinde bulunan taşınmaza dair beyanlar; i-beyan edilen varlıkların niteliği, ii-beyan ve bildirim süreleri, iii-beyan işlemine özgü kullanılan değerlendirme ölçüleri, iv-beyan ve bildirim işlemleri bakımından GVK'nın Geçici 93'üncü maddesi ve ilgili Genel Tebliğ düzenlemelerine uygun bulunmaktadır.

3- Düzenleme gereği olarak, beyan edilen kıymet/varlıklar üzerinden bir vergi hesaplanarak ödenmemekte olduğundan, vergisiz olarak yapılan bildirim ve beyanlarda bir sorun bulunmamaktadır.

4- Beyana konu varlıklara dair değerler/tutarlar, mükelleflerce 529-diğer sermaye yedekleri hesabında değil, ilgili madde ve Genel Tebliğ düzenlemelerinde yer verildiği biçimde, bu beyana dair oluşturulacak özel fon hesabında izlenilecektir.

5- Beyan edilen varlıklara dair bildirim/beyana konu 1.000.000,00 TL'nin, 2020 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde, indirim ve istisna olarak gösterilmesi vergisel olarak hatalı bir işlem olup, bu tutar kadar 2020 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahı aşındırılmış bulunmaktadır.

6- Bildirime konu 100.000,00 TL tutarındaki döviz ile yine bildirim konu hisse senetlerinin, 30.09.2021 tarihinde, 200.000 USD tutarındaki (yurt dışı) kredinin kapatılmasında kullanılmış olmasında döviz varlığının beyanı bakımından eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

7- Hisse senetlerinin fiziki olarak Türkiye'ye getirilememesi (kural olarak düzenlemelerin lafzına uygun olmakla birlikte), pratikte, söz konusu hisse senetlerinin, Londra'da yerleşik Zero Bank'dan kullanılan, 30.09.2021 vadeli ve 200.000 USD tutarındaki kredi için (kreditör banka tarafından) rehnedilmiş bulunmasından (kredi alımı /hisse senedi iktisabı arasındaki bağlantıdan) kaynaklandığından ve bu menkul kıymetler üzerinde herhangi bir tasarruf hakkı bulunmadığından, (hisse senetleri bakımından) ilgili düzenleme hükümlerinden yararlanılamayacaktır.

8- Düzenleme gereği, bildirimde bulunan varlıklar serbestçe tasarruf edilebilecek, özel fonda izlenen tutar ise kar dağıtımına tabi olmaksızın işletmeden çekilebilecek/ortaklara dağıtılacaktır.



TÜRMOB

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

9- Bu bağlamda, beyana konu yurt içi taşınmaz varlığına dair rayiç bedel üzerinden hesaplanan fon tutarı işletmeden çekilebilecek olup, işletme kayıtlarına alınan taşınmazın fiilen 31.01.2021 tarihinde ortaklar cari hesabı kullanılmak üzere (soruda belirtilen biçimde) işletme aktifinden çıkarılması ise söz konusu olamayacaktır. İşlemin gerçekleştirilmesinde, kurum tarafından taşınmaza dair özel fonda kayıt altına alınan tutar da dikkate alınarak rayiç bedel üzerinden fatura düzenlenecek ve KDV hesaplanacaktır.

10- Aynı taşınmaz ile ilgili olarak, iki ayrı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile uzayan bildirim süreleri dahilinde uygun işlem yapılmış gibi görünse dahi, aynı taşınmaz ile ilgili olarak 04.02.2022 tarihinde ikinci bir bildirimde bulunulması, GVK'nın 93'üncü madde düzenlemesi ve yasa ile belirlenmiş bulunan (olası) vergisel sonuçları bakımından söz konusu olamayacaktır.

YANIT 4

Serbest bölgeler, 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu'nda; Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerler olarak tanımlanmaktadır.

33

06.02.2004 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan, 5084 sayılı "Yatırımların ve İstihdamın Teşviki İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun" ile Serbest Bölgeler Kanunu'na geçici madde eklenmesi suretiyle (Kanunun 8 inci ve 9 uncu maddeleri ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde değişiklik yapılmış ve anılan Kanuna geçici 3 üncü madde eklenmiş, 5810 sayılı Kanunun 9 4 üncü ve 7 nci maddeleri ile de 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı ve geçici 3 üncü maddesi hükümlerinde değişiklik yapılmış) 6 Şubat 2004 tarihine kadar serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalar için geçerli olmayan vergi kanunları, bu tarih itibari ile bu kapsamdaki firmalar tarafından uygulanmaya başlanmıştır.

Serbest Bölgeler Kanunu'nda bazı değişiklikler yapılması amacıyla hazırlanan 5810 sayılı "Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun" 25.11.2008 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Anılan Kanun kapsamında, Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3'üncü maddesinde değişiklik yapan 7'nci maddesinin yürürlük tarihi 01.01.2009 olarak belirlenmiştir.

Uygulamaya dair ayrıntılı düzenlemelere 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliği'nin "5.12.3. Serbest bölgelerde uygulanan kurumlar vergisi istisnası" başlıklı bölüm ve alt ayrımlarında yer verilmiştir.

5084 sayılı Anılan hükümler aşağıdaki gibidir:

"Madde 6 – Serbest bölgeler, Türkiye Gümrük Bölgesinin parçaları olmakla beraber; serbest dolaşımda olmayan eşyanın herhangi bir gümrük rejimine tabi tutulmaksızın ve serbest dolaşıma sokulmaksızın, gümrük mevzuatında öngörülen haller dışında kullanılmamak ya da tüketilmemek kaydıyla konulduğu, ithalat vergileri ile ticaret politikası önlemlerinin ve kambiyo mevzuatının uygulanması bakımından Türkiye Gümrük Bölgesi dışında olduğu kabul edilen ve serbest dolaşımdaki eşyanın bir serbest bölgeye konulması nedeniyle normal olarak eşyanın ihracına bağlı olanaklardan yararlandığı yerlerdir.

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

Kullanıcıların tutmak zorunda oldukları defterler ile düzenleyecekleri belgelere ilişkin olarak, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun hükümlerine bağımlı olmaksızın düzenleme yapmaya Maliye Bakanlığı yetkilidir.

İşleticiler ve kullanıcılar yatırım ve üretim safhalarında Bakanlar Kurulunca belirlenecek vergi dışı teşviklerden yararlandırılabilir."

"Geçici Madde 3- Bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla bu Kanuna göre kurulan serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin;

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi

Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

b) Bu bölgelerde istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler 31/12/2008 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Ancak, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla ruhsatlarında belirtilen süre 31/12/2008 tarihinden daha önceki bir tarihte sona eriyorsa, istisna uygulamasında ruhsatta yer alan sürenin bitiş tarihi dikkate alınır.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri ile ilgili olarak yaptıkları işlemler 31/12/2008 tarihine kadar her türlü vergi, resim ve harçtan müstesnadır. Avrupa Birliğine tam üyeliğin gerçekleştiği tarihi içeren yılın vergilendirme döneminin sonuna kadar;

a) Serbest bölgelerde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin bu bölgelerde imal ettikleri ürünlerin satışından elde ettikleri kazançları gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci ve 30 uncu maddeleri uyarınca yapılacak tevkifata etkisi yoktur.) Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az % 85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden müstesnadır. Bu oranı % 50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Bakanlar Kurulu yetkilidir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir.

c) Bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetlerle ilgili olarak yapılan işlemler ve düzenlenen kağıtlar damga vergisi ve harçlardan müstesnadır.

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

5084 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununda yapılan değişiklikler 06.02.2004 tarih ve 25365 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak, yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Uygumalaya dair ayrıntılı düzenlemelere 1 seri numaralı KVK Genel Tebliği’nin “5.12.3. Serbest bölgelerde uygulanan kurumlar vergisi istisnası” başlıklı bölümünde yer verilmiş bulunmaktadır.

3218 sayılı Kanunda 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir. 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9’uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir. 25.11.2008 tarih ve 27065 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5810 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3’üncü maddesinde yapılan değişiklikler 01.01.2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, 6’ncı maddesinde yapılan değişiklik de yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiştir. 5810 sayılı Kanunla yapılan değişiklikler, Tebliğin bu bölümünde yer alan kurumlar vergisi istisnasının uygulanmasına ilişkin açıklamalar açısından bir farklılık getirmemektedir.

Öte yandan, 09.02.2017 tarihli ve 6772 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 7’nci maddesiyle Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3’üncü maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendinde yapılan değişiklikle serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayırıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve hizmetin tamamını Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye’ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları da istisna kapsamına alınmıştır.



Dolayısıyla, serbest bölgelerde, bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme, depolama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan ve bu hizmetlerin tamamını Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara veren hizmet işletmelerinin, söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 24.02.2017 tarihinden itibaren bu hizmetlerden elde ettikleri kazançları, anılan hizmetlere konu malların serbest bölgelerden Türkiye'ye herhangi bir şekilde girişi olmaksızın yabancı bir ülkeye gönderilmesi şartıyla, kurumlar vergisinden istisnadır.

Yapılan bu düzenleme ile 24.02.2017 tarihinden önce yalnızca üretici kullanıcılara tanınan kurumlar vergisi istisnasının, hizmet ihracatının geliştirilmesi amacıyla bakım, onarım, montaj, demontaj, elleçleme, ayrıştırma, ambalajlama, etiketleme, test etme ve depolama hizmetlerine de sağlanması amaçlanmıştır. Bu hizmetler, fiziki olarak serbest bölgede verilmekle birlikte, yararlanıcısının yurt dışında yerleşik olması ve Türkiye'ye dönüşlerinin olmaması şartları aranacaktır. Söz konusu istisna, bu yöndeki faaliyetlerin bütünüyle yurt dışına yönelik olması halinde yararlanılabilecek bir vergi istisnası olduğundan, bu kapsamda ruhsat alacak firmaların yalnızca yurt dışına yönelik olarak faaliyette bulunması gerekmektedir.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 06.02.2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Faaliyet ruhsatı almak üzere ilgili mercilere başvurmuş olmakla birlikte, 06.02.2004 tarihine kadar henüz faaliyet ruhsatı alamamış mükelleflerin bu istisna hükümlerinden faydalanabilmeleri mümkündür.

İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan kurumlar ile kanuni veya iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bu bölgeler dışında yürüttükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

Söz konusu istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılatın bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmesi sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır. Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri de istisna kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı şekilde, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde elde edilen hasılatın, serbest bölgelerde yürütülen faaliyetler çerçevesinde yapılacak ödemelerde kullanılıncaya kadar geçici olarak serbest bölgelerde mevduat hesaplarında veya repo işlemlerinde değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirler de söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. İstisnanın, bunun dışında, serbest bölgelerde elde edilmiş olsa dahi faiz, repo ve benzeri faaliyet dışı gelirlere teşmil edilebilmesi, 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı Kanunun 9 uncu maddesiyle eklenen geçici 3 üncü maddenin, bu istisnayı sadece bu bölgelerde gerçekleştirilen faaliyetler dolayısıyla elde edilen kazançlar ile sınırlaması nedeniyle mümkün bulunmamaktadır.

Örneğin; merkezi Ankara'da bulunan şirketin serbest bölgede konfeksiyon imalatı ve satışı faaliyetiyle uğraşan şubesinin, bu faaliyet çerçevesinde 15 Nisan 2007 tarihinde elde ettiği hasılatının 4 Haziran 2007 tarihinde yapacağı borç ödemesine kadar repoda değerlendirilmesi halinde, bahse konu repo işleminden elde edilen gelirler istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, şirketin merkezi tarafından serbest bölgedeki şubeye transfer edilen paraların repo işlemlerinde değerlendirilmesinden elde edilen gelirlerin istisnadan yararlanabilmesi mümkün olamayacaktır.

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

Serbest bölgelerde yürütülen ve istisna kapsamında olan faaliyetlerin zararlarla sonuçlanması halinde, bu zararların istisna kapsamında olmayan diğer faaliyetlere ilişkin kazançlardan indirilmesi mümkün olmadığı gibi ertesi yıla devredilmesi de mümkün değildir.

Merkezi veya şubesi serbest bölgelerde bulunan mükelleflerin, hem serbest bölgedeki faaliyetleri hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerine ilişkin müşterek genel giderleri, merkezde ve şubede oluşan maliyetlerin toplam maliyetler içindeki oranı dikkate alınarak dağıtılacaktır. Maliyetlerin hesabında, merkezde ve şubede oluşan satılan malın maliyeti ile faaliyet giderlerinin toplamı dikkate alınacaktır. Aynı şekilde hem serbest bölgelerde hem de serbest bölge dışındaki faaliyetlerde kullanılan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin amortismanlarının, esas itibarıyla her bir işte kullanıldıkları gün sayısı dikkate alınarak dağıtılması gerekmektedir. Hangi işlerde ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtım tabi tutulacaktır.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan kazanç istisnası, serbest bölgelerde faaliyet gösteren mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olduğundan, istisna uygulaması mükelleflerin faaliyet ruhsatlarında belirtilen sürenin son günü (son gün dahil) bitecektir.

Bir diğer önemli husus, serbest bölge kazanç istisnasına yönelik düzenlemeden yararlanılarak, Kurumlar Vergisi matrahına dahil edilmesi gereken kazancın, muvazaalı biçimde serbest bölge şubesinde bırakılması ve bu tutar kadar matrahın aşındırılmasında ortaya çıkmaktadır.

Serbest Bölgede faaliyet gösteren firmalar veya firmaların kendi şubeleri ile olan ticari ilişkilerinde iki şekilde örtülü kazanç dağıtım söz konusu olabilir.

1) Serbest Bölgedeki firmaya düşük bedelle mal göndermek suretiyle gerçek kazancın Serbest Bölgedeki şirket veya şubede toplanması,

2) Serbest Bölgedeki firmadan yüksek bedelle mal satın almak suretiyle Türkiye'deki faaliyetin zararlı veya az karlı, Serbest Bölgedeki faaliyet karının yüksek tutulması,

Yukarıdaki her iki durum da VUK'un 3'üncü maddesi ve KVK'nın 13'üncü maddesi düzenlemelerine aykırılıklar taşımaktadır. Bu yolla mükellefler, vergilemede ergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetine aykırı, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan peçelenmiş bir işlem yapmış olabilmektedirler.

Soruda yer verilen durumda, serbest bölge şube kazancının vergiden bağışık olması, bu bölgeye yapılan işlemlerin vergilemede gerçek mahiyete uygun biçimde izlenmesi ve olası vergi kaybını önlemesi bakımından zorunludur. Serbest Bölge faaliyetleri açısından bu bölgede kurulu işletmelerle olan ticari ve mali işlemlerinde mutad olmayan fiyat, bedel, maliyet saptanmasından kaçınılması ve piyasada oluşan ticari teamüllerinden sapılmamasıdır.

Bilindiği üzere, vergi hukukunda sıklıkla kullanılan bir kavram olarak peçeleme işlemi ile yapılmak istenen gerçek iktisadi ilişkinin üzerinden örtülerek gizlenmeye çalışılmasıdır. İşlemde peçeleme yapılmasıyla esasen vergiyi doğuran olayın ve/veya vergi matrahının gerektiğinde vergi düzenlemelerinden de istifade ederek gizlenmesi amaçlanır. Peçeleme işlemlerini içeren sözleşmeler



TÜRMOB

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

özel hukuk açısından geçerli olmasına rağmen vergilendirmede gizlenen iktisadi sonuçlar dikkate alınır. Kısaca, peçeleme işleminin var olduğu ortamda, gerçekleşen olay yerine vergiyi dolanma amacı olmasaydı nasıl bir sözleşme yapılacak idi ise, onun yapıldığı varsayımıyla vergilendirme yoluna gidilir. Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve örtülü sermaye, peçeleme işlemi açısından tipik ve basit uygulamalar olarak örneklendirilebilir.

37

Serbest bölge ve gümrüksüz satış mağazalarına yapılacak teslimlere ilişkin KDV uygulaması, bir bütün olarak 01.06.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 06.07.2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yayımlanan, KDV Genel Uygulama Tebliğinde değişiklik yapan 19 seri numaralı KDV Genel Tebliğ'nin "A.1.1.1." Bölümünde düzenlenmiştir.

KDVK'nın (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanununun 12 nci maddesi uyarınca bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki iki şartın gerçekleşmesi gerekir:

a) Teslim, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya veya 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir. 3065 sayılı Kanunun (12/2) nci maddesine göre yurtdışındaki müşteri, ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurtiçinde bulunan firmanın yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleridir. Türkiye'de ikametgâhı, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunan firmaların yurtdışında iş yapmak için açmış oldukları büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri kuruluşlar Türkiye'de mukim firmaların yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleri kapsamındadır. Dolayısıyla, KDV mükelleflerinin yurtdışında iş yapmak için açmış oldukları şube, büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri kuruluşlarında kullanmak veya satmak üzere yurtdışına çıkaracakları mallarla ilgili teslimler de kesin ihracat olması koşuluyla ihracat teslimi niteliğindedir.

Serbest bölgedeki alıcı kavramı, ilgili mevzuatları çerçevesinde söz konusu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi alıcıları ifade eder. İhracat teslimine ait fatura ve benzeri belgelerin yukarıda belirtilen yurtdışındaki müşteri veya serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenmesi gerekir.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkararak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasıl olmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır. Kanundaki istisna uygulamasında ihracat, esas itibarıyla, serbest dolaşımda bulunan bir malın dış ticaret ve gümrük mevzuatları doğrultusunda, ihracat işlemlerinin tamamlanmasından sonra Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesi dışına çıkarılmasıdır. Dış ticaret mevzuatında ihracat olarak değerlendirilen ancak, 3065 sayılı Kanunun 12 nci maddesi ve Tebliğin bu bölümünde belirlenen şartları taşımayan işlemlerin ihracat istisnası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Teslim konusu malın ihraç edilmeden önce yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurtiçindeki firmalar veya bizzat alıcı tarafından işlenmesi ya da herhangi bir şekilde değerlendirilmesi halinde ihracat istisnasının uygulanabilmesi için malın Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkması şarttır. Bu durumda, yurtdışındaki alıcı adına hareket eden yurtiçindeki ilgililere yapılan teslimler vergiye tabi olacak, bunların yaptığı ihracat ise istisna kapsamına girecektir.

3065 sayılı Kanunun 12 nci maddesi uyarınca, bir serbest bölgedeki alıcıya yapılan ve serbest bölgeye vasıl olan teslimler ile gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların

depolarına yapılan teslimler ihracat istisnası kapsamındadır. Gümrüksüz satış mağazaları ve depoları, 4458

sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki yetkiye istinaden 8/8/2017 tarihli ve 30148 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğinde



TÜRMOB

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

tanımlanmıştır. Gümrüksüz satış mağazalarına veya depolarına sadece ilgili gümrük mevzuatına göre buralarda satılması uygun bulunan mallar istisna kapsamında teslim edilebileceğinden, gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına istisna kapsamında teslim edilecek malların ilgili gümrük mevzuatına göre gümrüksüz satış mağazalarında satılabilecek mal cinslerinden olup olmadığı mükelleflerce kontrol edilir.

38

Serbest bölgelere yapılan ihracat teslimlerinde, gümrük beyannamesinin düzenlenmediği hallerde, malın serbest bölgeye giriş işlemlerinin tamamlanarak serbest bölgeye vasıl olduğu tarih ihracatın gerçekleştiği tarih olarak kabul edilir. Bu tarih, malların serbest bölgeye girişinin yapıldığını gösteren, serbest bölge işlem formunun ilgili idare tarafından onaylandığı tarihtir. Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, antrepo beyannamesi düzenlenecek olup, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğunu (fiilen işleticiye teslim edildiğini/işletici tarafından fiilen teslim alındığını) gösteren antrepo giriş sayım tutanağını da ihtiva eden antrepo beyannamesinin ilgili gümrük idaresi tarafından onaylandığı tarih itibarıyla istisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği kabul edilir. İstisna kapsamında gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına yapılan teslimler ile ilgili faturaya, “3065 sayılı Kanunun 11 ve 12 nci maddelerine göre gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına teslim” ibaresi şerh olarak düşülür.

Gümrüksüz satış mağazasına veya bunların depolarına konulan malın ilgili mevzuat hükümlerine aykırı olarak usulsüz satışının yapıldığının tespiti halinde (hak sahipleri dışındakilere satış yapılması, hak sahibi olanlara belirlenen limitlerin üstünde satış yapılması, malın yersiz veya haksız olarak her türlü kullanımı gibi haller), malın gümrüksüz satış mağazasına konulması sırasında alınmayan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar alıcı gümrüksüz satış mağazası işleticisinden aranır. Usulsüz satış yapıldığı hususu, ilgili gümrük idaresi tarafından mağaza işleticisinin bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir. Gümrüksüz satış mağazalarına veya depolarına ilgili mevzuata uygun olarak teslimde bulunan satıcının istisna ve iadeye ilişkin işlemleri belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde yerine getirilir. Gümrüksüz satış mağazaları veya bunların depolarına, belirlenen usul ve esaslara göre istisna kapsamında işlem tesis edilmemesi gerektiği halde, istisna kapsamında mal teslim edilmesi halinde, mağaza işleticisinin doğrudan sorumlu tutulduğu haller dışında, zamanında alınmayan vergi ile buna bağlı ceza, faiz ve zamlar satıcı mükelleften aranır.

ÖTVK'nın 5/2 madde düzenlemesi uyarınca, **7104 Sayılı Kanunun 24 üncü maddesiyle değişen fıkra uyarınca 01.06.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, bu Kanuna ekli (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslimi vergiden müstesnadır.**

Gümrüksüz satış mağazaları ve depoları Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğinde tanımlanmıştır. Düzenleme gereği, Kanuna ekli (III ve IV) sayılı listelerdeki malların, istisna kapsamında, sadece gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere teslimi mümkün bulunduğundan, teslim aşamasında teslim konu malın ilgili gümrük mevzuatına göre gümrüksüz satış mağazalarında satılabilecek mal cinslerinden olup olmadığı ÖTV mükelleflerince kontrol edilir, teslim konu malın ilgili gümrük mevzuatına göre gümrüksüz satış mağazalarında satılabilecek mal cinslerinden olmaması halinde, istisna kapsamında mal teslim edilemez. ÖTV mükellefleri, istisna kapsamında gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına yaptıkları teslimlerde hesaplanan ÖTV tutarını, fatura bedeline dahil etmez, ancak fatura bedeline dahil edilmeyen bu tutarı faturada “ÖTV Kanununun (5/2) Maddesi Kapsamında Hesaplanıp Fatura Bedeline Dâhil Edilmeyen ÖTV Tutarı TL'dir.” şerhi ile gösterir.

Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, antrepo beyannamesi düzenlenecek olup, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğunu (fiilen işleticiye teslim edildiğini/işletici tarafından fiilen teslim alındığını) gösteren antrepo giriş sayım tutanağını da ihtiva eden antrepo beyannamesinin ilgili gümrük idaresi tarafından onaylandığı tarih itibariyle istisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği kabul edilir. ÖTV Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca ÖTV'nin konusuna giren malların gümrüksüz satış mağazaları tarafından yurtdışından getirilerek bu mağazalara veya depolarına konmasının ve aynı fıkranın (6) numaralı bendi uyarınca gerçek kişiler tarafından bu mağazalardan (mağazanın malları yurt içinden mi yoksa yurt dışından mı tedarik ettiğine bakılmaksızın) satın alınan malların Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrasının 4 ve (6/a) bentleri kapsamında gümrük vergisinden muaf olarak yurda sokulmasının ÖTV'den müstesna olduğu tabiidir.

Uygulama, III ve IV sayılı listelere dair yayımlanan ÖTVK genel tebliğlerinde açıklanmıştır. IV sayılı Liste'ye dair yayımlanan tebliğ örnek olmak üzere, yapılan düzenleme aşağıdaki gibidir.

“4.Gümrüksüz Satış Mağazalarına Yapılan Teslimler

4.1. ÖTV Mükelleflerince Gümrüksüz Satış Mağazalarına Yapılan Teslimler

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca, aynı Kanuna ekli (IV) sayılı listedeki malların, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslimi vergiden müstesnadır.

Gümrüksüz satış mağazaları ve depoları 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasındaki yetkiye istinaden 8/8/2017 tarihli ve 30148 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Gümrüksüz Satış Mağazaları Yönetmeliğinde tanımlanmıştır.

Düzenleme gereği, Kanuna ekli (IV) sayılı listedeki malların, istisna kapsamında, sadece gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere teslimi mümkün bulunduğundan, teslim aşamasında teslim konu malın ilgili gümrük mevzuatına göre gümrüksüz satış mağazalarında satılabilecek mal cinslerinden olup olmadığı ÖTV mükelleflerince kontrol edilir, teslim konu malın ilgili gümrük mevzuatına göre gümrüksüz satış mağazalarında satılabilecek mal cinslerinden olmaması halinde, istisna kapsamında mal teslim edilemez.

ÖTV mükellefleri, istisna kapsamında gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına yaptıkları teslimlerde hesaplanan ÖTV tutarını, fatura bedeline dahil etmez, ancak fatura bedeline dahil edilmeyen bu tutarı faturada “ÖTV Kanununun (5/2) Maddesi Kapsamında Hesaplanıp Fatura Bedeline Dâhil Edilmeyen ÖTV Tutarı TL'dir.” şerhi ile gösterir.

Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, antrepo beyannamesi düzenlenecek olup, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğunu (fiilen işleticiye teslim edildiğini/işletici tarafından fiilen teslim alındığını) gösteren antrepo giriş sayım tutanağını da ihtiva eden antrepo beyannamesinin ilgili gümrük idaresi tarafından onaylandığı tarih itibariyle istisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği kabul edilir.

İstisna kapsamında yapılan teslimler, ÖTV Beyannamesinin “İstisnalar ve İndirimler” bölümünün “İstisnalar” tablosundaki istisna türü listesinden “Gümrüksüz Satış Mağazalarına Yapılan Teslimlerde İstisna” seçilerek beyan edilir. ÖTV mükelleflerince ayrıca, beyannamenin “Ekler”



TÜRMOB

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

bölümünde yer alan “Gümrüksüz Satış Mağazalarına Yapılan Teslimlerde İstisna” tablosuna, gümrüksüz satış mağazası işleticisi tarafından düzenlenen antrepo beyannamesine ilişkin bilgiler, bu istisna kapsamında yapılan teslimler nedeniyle düzenlenen faturalara ait bilgiler ve Gelir İdaresi Başkanlığınca istenebilecek diğer bilgiler girilir.

Malların gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslim edildiği;

- Malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğunu gösteren antrepo giriş sayım tutanağını da ihtiva eden gümrük idaresi tarafından onaylanmış antrepo beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından onaylanmış örneği ile

- Gümrüksüz satış mağazası işleticisi adına düzenlenen faturanın firma yetkililerince aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe ve imza tatbik edilmek suretiyle onaylı fotokopisi

bir dilekçe ekinde ÖTV yönünden bağlı olunan vergi dairesine ibraz edilerek tevsik edilir. Vergi dairesince ilgili gümrük idaresinden antrepo beyannamesinin doğruluğu teyit edilir (gümrük idaresince bilgilerin elektronik ortamda iletilmiş olması halinde ayrıca yazışma yapılmaz).

ÖTV Kanununun 7 nci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendi uyarınca ÖTV'nin konusuna giren malların gümrüksüz satış mağazaları tarafından yurt dışından getirilerek bu mağazalara veya depolarına konmasının ve aynı fıkranın (6) numaralı bendi uyarınca gerçek kişiler tarafından bu mağazalardan (mağazanın malları yurt içinden mi yoksa yurt dışından mı tedarik ettiğine bakılmaksızın) satın alınan malların Gümrük Kanununun 167 nci maddesinin birinci fıkrasının 4 ve (6/a) bentleri kapsamında gümrük vergisinden muaf olarak yurda sokulmasının ÖTV'den müstesna olduğu tabiidir.

4.2. ÖTV Ödenerek Satın Alınan Malların Gümrüksüz Satış Mağazalarına Teslimleri

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (3) numaralı fıkrasında, Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslim edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen ÖTV'nin bu malları teslim edenlere iade edilmesine imkân tanınmış olup, bu iadeye ilişkin usul ve esasları belirleme hususunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir.

Bu kapsamda, (IV) sayılı listedeki malların gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına teslim edilmesi halinde bu verginin iadesi, sadece ÖTV mükelleflerinden alınan veya doğrudan ithal edilen mallar için söz konusudur. ÖTV uygulanan safhadan sonraki satıcılardan alınan malların söz konusu mağaza veya depolara teslim edilmesi halinde, alış belgelerinde görünmeyen ve malın fiyatına dâhil edilmiş olan ÖTV iade edilmez.

ÖTV ödenerek ithal edilen veya yurt içinde ÖTV mükellefinden satın alınan malların gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına teslim edilmesi halinde, ödenen ÖTV'nin iadesi için söz konusu malın, ithalatçısı veya yurt içinden satın alan tarafından, olduğu gibi (aynen) teslimine konu edilmiş olması şartı aranır.

Gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına teslim edilen mallara ait ÖTV'nin iadesi, 429 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde Standart İade Talep Dilekçesi ile talep edilir. Söz konusu ÖTV'nin iadesinin talep edilmesi halinde;

• Gümrüksüz satış mağazası veya deposuna mal teslim eden adına düzenlenen ve üzerinde ÖTV'nin ayrıca gösterildiği fatura veya benzeri belge (gümrüksüz satış mağazasına veya bunların deposuna teslim edilen mal ithal edilmiş ise ithalatta düzenlenen gümrük beyannamesi ve verginin ödendiğini gösteren gümrük makbuzu),

• Malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğunu gösteren antrepo giriş sayım tutanağını da ihtiva eden gümrük idaresi tarafından onaylanmış antrepo beyannamesi,

• Teslim edilen mala ilişkin gümrüksüz satış mağazası işleticisi adına düzenlenen fatura gümrüksüz satış mağazasına mal teslim eden kişinin KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine verilir. Antrepo beyannamesi ile gümrük beyannamesi ve gümrük makbuzunun ilgili gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından onaylı örneği, diğer belgelerin ise aslının aynı olduğuna dair bir şerh verilerek kaşe tatbiki ve imzalanması suretiyle firma yetkililerince onaylı fotokopisi vergi dairesine verilir. Bu belgelerin vergi dairesine ibrazı üzerine ilgili vergi dairesince, gümrüksüz satış mağazasına teslim edilen malın alımına ait ÖTV'nin, mükellefi tarafından bağlı olduğu vergi dairesine (ithalatta gümrük idaresine) ödendiği teyit edilir. Bunun yanı sıra, iadenin yapılabilmesi için ilgili gümrük idaresinden antrepo beyannamesinin doğruluğunun da teyit edilmesi gerekir (gümrük idaresince bilgilerin elektronik ortamda iletilmiş olması halinde ayrıca yazışma yapılmaz).

Bu teyitlerden sonra, söz konusu mala ait ÖTV, talebe göre, gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına mal tesliminden doğan KDV iadesi ile ilgili olarak Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde (IV/E bölümü hariç) belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde, nakden ve/veya mahsuben iade edilir. Gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına yapılan teslimlerle ilgili olarak ÖTV'nin yanı sıra KDV iadesi de talep edilmiş olması halinde, yukarıda belirtilen belgelerden KDV iadesi için ibraz edilmiş olanlar mükelleften ayrıca istenilmez, vergi dairesine ibraz edilen belgelerin şef ve müdür yardımcısı tarafından onaylı fotokopileri kullanılır.

4.3. Gümrüksüz Satış Mağazasına Teslim Edilen Malların İade Edilmesi

ÖTV mükelleflerince ÖTV Kanununun 5 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası kapsamında istisna uygulanarak gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına teslim edilen malların iade edilmesi durumunda ÖTV doğmaz. Bu takdirde, iade alınan malların tekrar teslimine konu edilmesi durumunda ÖTV mükelleflerince ÖTV hesaplanacağı tabiidir.

Ancak, gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına ÖTV Kanununun 5 inci maddesinin (3) numaralı fıkrası kapsamında mal teslim edenlerin ÖTV iadesinden yararlandığı/yararlanabileceği teslimlere konu malların mağaza işleticilerince iade edilmesi halinde, gümrük idaresince malların iade edildiği hususu mağazaya/depoya teslimde bulunan mükellefin KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir. İlgili vergi dairesince henüz mükellefe ÖTV iadesi yapılmamışsa herhangi bir iade yapılmaksızın talep sonuçlandırılır. İade yapılmışsa;

• Mükellefin, malların geri geldiği aylık vergilendirme döneminde, yasal defter kayıtlarını düzeltmek suretiyle iadesini aldığı tutarı vergi dairesine ödemesi halinde bu tutar, gecikme faizi ve vergi ziyayı cezası uygulanmaksızın mükelleften geri alınır.

• Mükellefin, iade aldığı tutarı, malların geri geldiği aylık vergilendirme döneminde vergi dairesine iade etmemesi halinde, mükellefe iade edilen ÖTV, malların geri geldiği dönemden mükellef



tarafından ödemenin yapıldığı döneme kadar gecikme faizi uygulanarak vergi ziyayı cezası ile birlikte mükelleften aranır.

4.4. Sorumluluk

İstisna kapsamında gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslim edilen malların, hak sahipleri dışındakilere satılması veya hak sahibi olanlara belirlenen limitlerin üstünde satılması ya da yersiz veya haksız olarak her türlü kullanımı halinde, ödenmeyen ÖTV ve buna bağlı KDV, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte mağaza işleticisinden aranır. İlgili mevzuat hükümlerine aykırı olarak satış/kullanım yapıldığının tespiti halinde, ilgili gümrük idaresi tarafından durum işleticinin KDV yönünden bağlı olduğu vergi dairesine bildirilir.

Bu istisna uygulamasında, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde işlem tesis edilmemesi suretiyle istisna kapsamında mal teslim edilmesi halinde, mağaza işleticisinin doğrudan sorumlu tutulduğu haller dışında, ziyaa uğratılan vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte ÖTV mükellefinden aranır.”

5. Serbest Bölgelere Yapılan Teslimler

Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasında, Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimlerinde ÖTV istisnası uygulanabilmesi için;

- Teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması,
- Teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması

şartlarının birlikte gerçekleşmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm gereğince, yurt içinden serbest bölgelere yapılan teslimlerde, teslimin yurt dışındaki müşteriye yapılması şartı gerçekleşmediğinden, ihracat istisnası uygulanmaz.

Öte yandan, serbest bölgelerden yurt dışına yapılan teslimler ÖTV’den müstesnadır. Serbest bölgelerden yurt dışına yapılan teslimlerde, gümrük beyannamesi düzenlenmemesi nedeniyle, (IV) sayılı listedeki malların serbest bölgeden ihracatı, serbest bölgeye giren mallar için düzenlenen gümrük beyannamesi ile birlikte gümrük idaresince onaylı serbest bölge işlem formlarıyla tevsik edilir. Dolayısıyla, söz konusu belgeler de ihracatın tevsikinde veya iade talebinde, ibrazı gerekli diğer belgelerle birlikte vergi dairesine verilir.”

GİB internet sitesinde yayımlı bulunan 52 seri numaralı KDVK Sirküleri ve 2/2009/4 seri numaralı ÖTVK Sirkülerine göre ise;

1- Yurt içindeki mükelleflerin serbest dolaşımdaki mallarının bu mağazalara tesliminde antrepo rejimi uygulanması söz konusu olmadığından, ÖTV mükelleflerinin bu mağazalara yaptığı teslimlerde Kanunun 7/7 nci maddesine göre istisna uygulanması da mümkün değildir.

ÖTV Kanununda, yurt içindeki imalatçıların mallarının gümrüksüz satış mağazalarına tesliminde ÖTV istisnası uygulanması yönünde başka bir istisna hükmü bulunmamakta olup, Kanunun 10/1 inci maddesine göre, diğer kanunlarda yer alan bu yöndeki istisna ve muafiyet hükümleri ÖTV uygulamasında geçerli değildir.

Bu açıklamalara göre, ÖTV mükellefleri tarafından gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimlerde ÖTV istisnası uygulanması veya ödenen ÖTV'nin iade edilmesi söz konusu değildir. Gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimlerde vergi istisnası veya muafiyeti uygulanacağına dair diğer mevzuatlara göre yapılan düzenlemeler de ÖTV uygulamasında geçersizdir.

1-Serbest bölgelerden gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimler ihracat istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, gümrüksüz satış mağazalarına teslim edilecek malların serbest bölgedeki alıcılara tesliminde ÖTV Kanununun 8 inci maddesinin 2 inci fıkrasına göre tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılması mümkün değildir.

2-Gümrük mevzuatına göre, gümrük antrepo sayılan gümrüksüz satış mağazalarının T.C. gümrük bölgesi içinde faaliyet gösterdikleri kabul edilmektedir. Bu çerçevede söz konusu mağazalara yurt içinden yapılan teslimler, T.C. gümrük bölgesinden geçerek yurt dışındaki bir müşteriye vasıl olmadığından, hukuken ihracat teslimi sayılmamaktadır. Dolayısıyla, gümrüksüz satış mağazalarına yurt içinden yapılacak teslimler Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesi gereğince katma değer vergisine tabidir.

Diğer taraftan, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-(1) maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler katma değer vergisinden müstesnadır. Konuya ilişkin olarak yayımlanan 60 numaralı Katma Değer Vergisi, Sirküleri'nde serbest bölgede, Türkiye'de ya da yurt dışında yerleşik firmaların serbest bölge içinde bilfiil verdikleri hizmetlerin KDV'den müstesna olduğu belirtilmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin II/F-4.9. bölümünde;

“3065 sayılı Kanun’un (17/4-1) maddesine göre, serbest bölgelerde verilen hizmetler KDV’den müstesnadır. Ancak yurtiçinden serbest bölgeye verilen hizmetler ile serbest bölgeden yurt içine yönelik olarak verilen hizmetler KDV’ye tabidir. İstisnanın kapsamına yalnızca serbest bölgede ifa edilen hizmetler girmektedir.

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

Örnek-1: Serbest bölgede faaliyet gösteren (A) firmasına serbest bölgeye gelinerek makine bakım-onarım hizmeti verilmesi 3065 sayılı Kanun’un (17/4-1) maddesi kapsamında KDV’den istisna iken, (A) şirketinin serbest bölge dışından araç kiralaması KDV’ye tabi bulunmaktadır.

Örnek-2: İthalat ve ihracat konusu malların (B) firmasınca serbest bölgelerden limanlara, limanlardan serbest bölgelere karayolu ile taşınması işleminin 3065 sayılı Kanun’un genel hükümleri çerçevesinde KDV’ye tabi tutulması gerekmektedir.

Örnek-3: Hazır betonun imal edilerek transmikserle dökülmesi işi, KDV uygulamasında inşaat taahhüt işleri kapsamında “hizmet” olarak değerlendirilmektedir. Bu hizmetin yurtiçinden serbest bölgedeki inşaatlar için verilmesi de mal teslimi olarak kabul edilemeyeceğinden KDV’ye tabi olacaktır.

KDVK’nın 17/4-1 bendi hükmün uyarınca serbest bölgelerde verilen hizmetler, kim tarafından yapılırsa yapılsın KDV’den istisnadır.”

Öte yandan 60 No.lu KDV Sirkülerinde,

“.....



Bu çerçevede, serbest bölge içinde gerçekleşen hizmet ifaları KDV'den müstesnadır. Hizmet ifa edenin serbest bölgede faaliyette bulunma ruhsatının olup olmaması bu istisnanın uygulanmasına engel teşkil etmemektedir.

Buna göre,

– Türkiye’de veya yurt dışındaki firmaların bilfiil serbest bölge içinde sundukları temizlik, bakım, onarım, montaj gibi hizmetler KDV’den müstesnadır.

– Bir serbest bölgeden diğer bir serbest bölgeye verilen hizmetler KDV’den müstesnadır.

– Serbest bölgeden yurtdışına giden mallar için serbest bölgede verilen gümrük müşavirliği hizmetleri KDV’den müstesnadır.

– Serbest bölgeden Türkiye’ye, Türkiye’den serbest bölgeye gönderilen mallara ilişkin Türkiye’deki firmalarca serbest bölgede faaliyet gösteren firmalara verilen gümrük müşavirliği hizmetleri KDV’ye tabidir.

– Yurt içinden serbest bölgeye verilen telekomünikasyon hizmetleri KDV’ye tabidir. Serbest bölge içerisinde faaliyet gösteren işletmeler tarafından bu bölge içerisindeki işletmelere verilen hizmetler ise KDV’den müstesnadır.

– Türkiye’de faaliyette bulunan mükellefin, rapor, görüş, yazı, onay hazırlanması amacıyla serbest bölgeye gidip inceleme, kontrol, denetleme vb. yapması söz konusu hizmetle ilgili ön hazırlık ve veri toplama mahiyetindedir. Bu hizmet, serbest bölgede ifa edilen bir hizmet olmadığından genel hükümler çerçevesinde KDV’ye tabi olacaktır.” açıklaması yer almaktadır.

GİB tarafından verilen, “İhraç kayıtlı mallarda KDV/ÖTV istisnası” başlıklı olup, 28.01.2020 tarih ve 21253973-135-1570 sayılı örnek Özelge’de aşağıdaki vergisel açıklama ve değerlendirmelere yer verilmiş bulunmaktadır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; üretimini yaptığımız 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi (ÖTV) Kanununa ekli (III) sayılı listede yer alan şarapları, bandrolsüz olarak, gümrüksüz satış mağazalarına veya gümrük antrepolarına teslim edilmek üzere yurt içi aracı firmalara ihraç kayıtlı mal kapsamında sattığımız takdirde KDV ve ÖTV istisnasından ve/veya tecil- terkin uygulamasından yararlanıp yararlanamayacağınız konusunda Defterdarlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

A) 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

- (11/1-a) maddesinde, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetlerin KDV’den istisna olduğu,
- (11/1-c) maddesinde, imalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç edilmek şartıyla teslim edilen mallara ait katma değer vergisinin, ihracatçılar tarafından ödenmeyeceği, imalatçı mükelleflerce tahsil edilmeyen ancak, ilgili dönem beyannamesinde beyan edilecek olan bu verginin, vergi dairesinde tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı,

- (12/1) maddesinde, bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için; teslimin, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya veya 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılması veya malların yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmesi gerektiği hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin;

-II/A.1.1. Gümrük Beyannameli Mal İhracı" başlıklı bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanunun 12 nci maddesi uyarınca bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki iki şartın gerçekleşmesi gerekir:

a) Teslim, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya veya 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgesinden çıkarak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasil olmalı ya da gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına veya yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

...
Gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına yapılan teslimlerde, antrepo beyannamesi düzenlenecek olup, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğunu (fiilen işleticiye teslim edildiğini/işletici tarafından fiilen teslim alındığını) gösteren antrepo giriş sayım tutanağını da ihtiva eden antrepo beyannamesinin ilgili gümrük idaresi tarafından onaylandığı tarih itibarıyla istisna kapsamındaki işlemin gerçekleştiği kabul edilir. İstisna kapsamında gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına yapılan teslimler, ile ilgili faturaya, "3065 sayılı Kanunun 11 ve 12 nci maddelerine göre gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına teslim" ibaresi şerh olarak düşülür."

-II/A.8.2. Tecil-Terkin Uygulanacak Teslimler" başlıklı bölümünde;

"İmalatçılar tarafından ihracatçılara ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, tecil-terkin uygulamasından yararlanabilir."

-II/A.8.3. Tecil-Terkin Uygulamasından Yararlanacak Satıcılar" başlıklı bölümünde;

"Tecil-terkin uygulamasından "imalatçı" vasfını haiz satıcılar yararlanabilir.

İmalatçının;

- Sanayi siciline kayıtlı ve sanayi sicil belgesini haiz olması veya Tarım ve Orman Bakanlığı (mülga Gıda Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı)'ndan alınmış çiftçi kayıt belgesi, gıda işletmesi kayıt belgesi ve işletme onay belgelerinden (üretici belgesi) herhangi birine sahip olması, (Bu belgeler sonraki bölümlerde "imalatçı belgesi" olarak anılacaktır.)

- İlgili meslek odasına kayıtlı bulunması,

- Üretimin yapıldığı dönemde yürürlükte bulunan Sanayi Sicil Tebliğlerinde öngörülen sayıda işçi çalıştırması ve gerekli araç parkına sahip olması veya kapasite raporundaki üretim altyapısına sahip olması gerekmektedir."

-II/A.8.5 Tecil Edilecek Verginin Hesabı ve Terkini" başlıklı bölümünde,;

"...

İhraç kaydıyla mal teslimlerine ait beyan edilen ve tecil edilen KDV, ihracata konu malın süresi içinde ihraç edildiğinin tevsik edilmesi kaydıyla terkin edilir. Terkin işleminin yapılabilmesi için, ihraç kaydıyla teslim edilen malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesi veya listesinin ihraç kaydıyla satış faturaları ile birlikte vergi dairesine ibraz edilmesi gerekir.

...

Serbest bölgeye "Serbest Bölge İşlem Formu" ile yapılan ihracatta, ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle hesaplanan ve tecil edilen verginin terkin için, gümrük beyannamesi yerine "Serbest Bölge İşlem Formunun aslı veya onaylı bir örneği ibraz edilebilir." açıklamalarına yer verilmiştir. Buna göre, Şirketiniz tarafından imal edilen ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listede yer alan malların, gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına, KDV Kanununun (11/1-a) maddesi kapsamında teslimde bulunacak mükelleflere, KDV Kanununun (11/1- c) maddesi kapsamında ihraç kayıtlı teslimi mümkündür.

Öte yandan, gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların, depolarına teslim edecek ihracatçılara yapılacak teslimlerde, ihraç kaydıyla teslim edilen mallar nedeniyle

hesaplanan ve tecil edilen verginin terkinin için, gümrük beyannamesi yerine, malın gümrüksüz satış mağazasına veya deposuna konulduğunu (fiilen işleticiye teslim edildiğini/işletici tarafından fiilen teslim alındığını) gösteren antrepo giriş sayım tutanağını da ihtiva eden antrepo beyannamesinin aslının veya onaylı örneğinin ibraz edilmesi gerekmektedir.

B) 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu Yönünden

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun;

- (5/1) maddesinde, bu Kanuna ekli listelerdeki malların ihracat teslimlerinin; teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması koşuluyla vergiden müstesna olduğu,

- (5/2) maddesinde, bu Kanuna ekli (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına tesliminin vergiden müstesna olduğu,

- (5/3) maddesinde, ihraç edilen veya 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslim edilen malların alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ve beyan edilen özel tüketim vergisinin ihracatçıya veya gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına mal teslim edenlere iade edileceği,

- (8/2) maddesinde, ihraç edilmek şartıyla ihracatçılara teslim edilen mallara ait özel tüketim vergisinin, mükelleflerce ihracatçılardan tahsil edilmemesi şartıyla, bu mükelleflerin talebi üzerine vergi dairesince tarh ve tahakkuk ettirilerek tecil olunacağı, söz konusu malların ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihraç edilmesi halinde tecil edilen verginin terkin olunacağı, ihracatın yukarıdaki şartlara uygun olarak gerçekleştirilmemesi halinde, tecil olunan verginin vade tarihinden itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 51 inci maddesine göre belirlenen gecikme zammı ile birlikte tahsil olunacağı ancak, ihraç edilmek şartıyla teslim edilen malların 213 sayılı Vergi Usul Kanununda belirtilen mücbir sebepler, nedeniyle ihraç edilememesi halinde, tecil edilen verginin, tecil edildiği tarihten itibaren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun 48 inci maddesine göre ilgili dönemler için geçerli tecil faizi ile birlikte tahsil edileceği hükme bağlanmış olup, söz konusu düzenlemelerin Kanuna ekli (III) sayılı liste bakımından uygulama usul ve esaslarına yönelik açıklamalara, Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Söz konusu Tebliğin; (II/A/1) bölümünde belirtildiği üzere; Özel Tüketim Vergisi Kanununa ekli (III) sayılı liste kapsamındaki malların, imalatçıları tarafından yurt dışındaki müşterilere teslim edilmesi ve Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkması halinde bu teslim, ihracat teslimi kapsamında, ÖTV'den müstesnadır.

Anılan Tebliğin söz konusu bölümünün;

- (4.1) alt bölümünde, Özel Tüketim Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (2) numaralı fıkrası uyarınca, ÖTV mükelleflerince aynı Kanuna ekli (III) sayılı listedeki malların, 4458 sayılı Gümrük Kanununun 95 inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslimine ilişkin istisnanın uygulama usul ve esasları belirlenmiş,

- (4.2) alt bölümünde, ÖTV ödenerek satın alınan malların gümrüksüz satış mağazalarına teslim edilmesi halinde, alış faturaları ve benzeri belgeler üzerinde gösterilen ÖTV'nin iadesine ilişkin usul ve esaslar belirlenmiştir.

Öte yandan, Tebliğin (II/Ç/1) bölümünde açıklandığı üzere; Kanuna ekli (III) sayılı liste kapsamındaki malların ihraç edilmek üzere ihracatçılara tesliminde hesaplanan ÖTV'nin ihracatçıdan tahsil edilmemesi şartıyla, ÖTV mükelleflerinin talebi üzerine tecil edilmesi mümkün olup, ihraç kaydıyla teslim edilen malın, ihracatçıya teslim tarihini takip eden aybaşından itibaren üç ay içinde ihracatın gerçekleşmesi halinde, tecil edilen verginin, malın ihraç edildiğini gösteren gümrük beyannamesinin aslı veya ilgili gümrük idaresi, noter ya da YMM tarafından onaylanmış örneği ile ÖTV mükellefinin



TÜRMOB

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

ihraç kaydıyla teslimine ilişkin faturanın aslının aynı olduğu işletme yetkililerince imzalanarak ve kaşe tatbik edilerek onaylanmış fotokopisi vergi dairesine verilmek suretiyle terkinin sağlanmaktadır.

Dolayısıyla, Özel Tüketim Vergisi Kanununun (8/2) maddesinde düzenlenen ihraç kaydıyla teslimlerde tecil terkin uygulaması, ÖTV mükelleflerince aynı Kanunun (5/1) maddesinde belirlenen ihracat teslimi şartlarına (Teslimin yurt dışındaki bir müşteriye yapılması ve teslim konusu malın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesinden çıkmış olması) uygun olarak ihraç edilmek üzere ihracatçılara yapılacak mal teslimlerine ilişkin bir uygulama olup, gümrüksüz satış mağazalarına veya bunların depolarına yapılacak teslimin "ihracat teslimi" olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, ÖTV mükelleflerince, bu mağazalara veya bunların depolarına teslim edilmek üzere bu teslimi gerçekleştirecek olan aracı firmalara yapılan teslimler için tecil-terkin uygulaması mümkün değildir.

Buna göre, Şirketiniz tarafından imal edilen ÖTV Kanununa ekli (III) sayılı listede yer alan malların, gümrüksüz satış mağazalarına veya gümrük antrepolarına teslim edilmek üzere yurt içi aracı firmalara tesliminde, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun (5/2) maddesi kapsamında ihracat istisnası uygulanması mümkün değildir. Ayrıca bu şekilde yapılan teslimlerin aynı Kanunun (8/2) maddesi kapsamında ihraç kaydıyla teslim olarak kabulü mümkün bulunmadığından, söz konusu teslimler için ihraç kaydıyla tecil-terkin uygulamasından yararlanılması da mümkün değildir.”

Serbest Bölgeler Kanunu'nun geçici 3 üncü maddesinin ikinci fıkrası, 12/11/2008 tarihli ve 5810 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 7'nci maddesiyle 01.01.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere değişen geçici 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasının (b) bendinde; "Bu bölgelerde üretilen ürünlerin FOB bedelinin en az %85'ini yurt dışına ihraç eden mükelleflerin istihdam ettikleri personele ödedikleri ücretler üzerinden asgari geçim indirimi uygulandıktan sonra hesaplanan gelir vergisi, verilecek muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden vergiden indirilmek suretiyle terkin edilir. Bu oranı %50'ye kadar indirmeye ve kanuni seviyesine kadar yükseltmeye Cumhurbaşkanı yetkilidir. Bakanlar Kurulu bu yetkiyi, stratejik, büyük ölçekli veya öncelikli yatırımlar ile konusu, sektörü ve niteliği itibarıyla proje bazında desteklenmesine karar verilen yatırımlara yönelik olarak, bölge, sektör ya da faaliyet alanı itibarıyla farklılaştırarak veya kademelendirerek kullanabilir. Yıllık satış tutarı bu oranın altında kalan mükelleflerden zamanında tahsil edilmeyen vergiler cezasız olarak, gecikme zammıyla birlikte tahsil edilir." hükmüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 1 inci maddesi ile 3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Genel Tebliği (Seri No: 1)'nde de (26.04.2016 tarihli ve 29695 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3 Seri No.lu 3218 sayılı Serbest Bölge Kanunu Genel Tebliği ile değişik) açıklamalara yer verilmiştir. Buna göre;

Kanunun geçici 3 üncü maddesi uyarınca, 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere, serbest bölgelerde faaliyette bulunan mükellefler tarafından bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edilmesi kaydıyla, istihdam edilen personele ödenen ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Bölge içinde üretim faaliyetinde bulunan mükelleflerin üretime ilişkin istihdam ettikleri tüm personele ödedikleri ücretler gelir vergisinden istisna edilecektir. Üretim faaliyeti ile birlikte başka konularda da faaliyette bulunan mükelleflerin satış, pazarlama, muhasebe, lojistik vb. departmanlarda çalışan personelleri de istisna kapsamında değerlendirilecektir.

İstisna uygulaması bakımından üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin tespiti gereklidir.

Üretilen ürünlerin birim FOB bedeli, üretilen mallardan satışı yapılanların satış tutarı toplamının satılan ürün miktarına bölünmesiyle elde edilen tutardır.



Toplam FOB bedeli, üretilen ürünlerin birim FOB bedeli ile toplam üretilen ürün miktarının çarpılmasıyla elde edilen tutardır.

Üretilen ürünlerin aynı yıl içinde satılmaması durumunda, ortalama FOB bedeli bulunacak ve buna göre toplam FOB bedeli tespit edilecektir.

Ortalama FOB bedeli, birden fazla yıla ait birim FOB bedellerinin ortalamasıdır.

Serbest bölgedeki ücret istisnası, bu bölgelerde üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin en az %85'inin yurt dışına ihraç edilmesi halinde mümkün olup, aşağıda belirtilen hallerde ücret istisnasından yararlanılamayacaktır.

- Serbest bölgede üretilen ürünlerin toplam FOB bedelinin %85'inden az bir kısmın yurt dışına ihraç edilmesi halinde çalışanlara ödenen ücretler,

- Serbest bölgede çalışan personelin çeşitli nedenlerle serbest bölge dışında çalıştığı sürelerle ilişkin ödenen ücretler,

- Serbest bölgede üretim faaliyeti dışında hizmet veya mal satışı faaliyetlerinde bulunan mükellefler nezdinde çalışanlara ödenen ücretler,

- Tebliğ ekinde yer alan belgeleri belirtilen süreler içinde ilgili vergi dairesine vermeyen mükelleflerin istihdam ettikleri çalışanlara ödenen ücretler.

Uygulama özelindeki diğer ayrıntılara, yukarıda atıf yapılan Genel Tebliğin izleyen bölümlerinde yapılmıştır.

Bu düzenleme ve açıklamalara göre, bölgede yapılan imalat faaliyetinin en az % 85'inin yurt dışına ihraç edilmesi ve 3218 sayılı Kanun ve adı geçen Kanunun uygulamasına ilişkin usul ve esasların belirlendiği tebliğlerde belirtilen diğer şartların da sağlanması kaydıyla, yapılan ücret ödemelerine ilişkin olarak gelir vergisi stopajı istisnasından faydalanılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, belirtilen imalat faaliyeti dışında kalan işler nedeniyle yapılan ücret ödemeleri ile şube/şirketin idaresi ve temsiline yönelik merkezi görevler dolayısıyla yapılacak ücret ödemeleri dolayısıyla anılan istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- 06.02.2004 tarihi itibarıyla/bu tarihten önce serbest bölgelerde faaliyette bulunmak üzere ruhsat almış mükelleflerin, serbest bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, faaliyet ruhsatlarındaki sürenin sonuna kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesna tutulmuş olduğundan, (01.01.2003 tarihinde 20 yıl süreli olarak faaliyet izni alınan Antalya Serbest Bölge Şubesi için) şartları taşıyan Tiamat A.Ş. tarafından bu bölgede elde edilen kazancın (imalat faaliyetinde bulunulup bulunulmadığına bakılmaksızın) 2020 hesap dönemi itibarıyla Kurumlar Vergisinden bağımsız olduğu tabiidir.

2- Ancak Tiamat A.Ş. tarafından 1.000.000,00 TL bedel ile serbest bölge şubesine teslim edilen emtianın serbest bölge şubesi tarafından (aynı nitelik emtia, aynı miktar ve aynı tarihte) 2.000.000,00 TL bedel ile (Tiamat A.Ş.'ye ait) gümrük hattı dışı eşya satış mağazasına(gümrüksüz satış mağazasına) teslimi ve bu alım-satım işleminden %100 oranında (1.000.000,00 TL) kazanç edilmesi, VUK 3 ve KVK'nın 13'üncü maddesi düzenlemesi kapsamında vergi planlaması/transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması yönünden değerlendirilecektir. Söz konusu satış işleminin doğrudan (ÖTV ve KDV açısından aşağıdaki açıklamalar ile birlikte) gümrük hattı dışı eşya satış mağazasına yapılmış olduğunun tespit (kabul) ve takdiri ile işlemde oluşan 1.000.000 TL kazanç

(bu kazanca dair giderler de dikkate alınarak), serbest bölge vergisel bağışıklığı /serbest bölge şubesine ait vergi bağışıklığı imtiyazı bu şekilde peçelenmiş/kanuna karşı ve yasal düzenlemeler dolanılarak kullanılmaksızın, Kurumlar Vergisine tabi tutulacaktır.

3- Söz konusu Kurumlar Vergisi bağışıklığı kullanılmak amacıyla yapılan teslimler, ÖTV ve KDV açısından serbest bölge ve gümrük hattı dışı eşya satış mağazası bakımından ayrı ayrı değerlendirilmelidir.

4- Serbest bölgedeki alıcıya veya 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 95'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimler, KDVK'nın 11/1-a maddesine göre, ihracat teslimi sayılır ve KDV'den istisnadır.

5- 7104 sayılı Kanun ile ÖTVK'nın 5'inci maddesinde yapılan değişiklik ile; Kanuna ekli (III) ve (IV) sayılı listelerdeki malların, Gümrük Kanunu'nun 95'inci maddesinin (1) numaralı fıkrasına göre faaliyette bulunan gümrüksüz satış mağazalarında satılmak üzere bu mağazalara veya bunların depolarına teslimi vergiden müstesna tutulmuştur. Bu düzenleme gereği, ilgili listelerde yer alan alkollü içecek ve kozmetik ürünleri teslimleri ÖTV istisnasına tabi bulunmaktadır.

6- KDVK'nın 12/1'inci maddesindeki serbest bölgedeki alıcıya veya yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılan teslimlerin ihracat teslimi sayılacağına dair düzenlemeye koşut bir düzenleme ÖTVK'da yer almamaktadır. Bu nedenle serbest bölgelere yapılan teslimlerde ÖTV yönünden ihracat istisnası uygulanması mümkün değildir.

7- Kurumlar Vergisi bağışıklığı nedeniyle muvazaalı olarak kurulan alım-satım zincirinin ÖTV ve KDV bakımından doğurduğu farklı sonuçlar ve nihai satış işleminin gerçek mahiyeti dikkate alındığında, tüm satışların doğrudan doğruya "gümrük hattı dışı eşya satış mağazasına" KDVK 11/1 ve ÖTVK 7/7 maddeler uygulanarak yapılmış olduğunun kabulü gereklidir.

8- Serbest bölge şubesinde ödenen ücretler ile ilgili olarak imalat faaliyetiyle iştegal etmeyen Tiamat A.Ş. ile ilgili olarak, 1 seri numaralı SBK Genel Tebliğ ve KVK Genel Tebliğ düzenlemeleri uyarınca (01.01.2009 tarihinden itibaren) Gelir Vergisi bakımından herhangi bir vergi istisnası uygulanması söz konusu olmayacaktır.

9- Doğrudan serbest bölge şubesi tarafından sahip olunan fonların bu bölgedeki finans kurumlarında değerlendirilmesi karşılığı elde edilen faiz gelirleri ile bu bölgede yürütülen faaliyet sonucu döviz cinsinden elde edilen fonların değerlendirilmesinden kaynaklı kambiyo kazancı kural olarak Kurumlar Vergisi bağışıklığı kapsamında olmakla birlikte, İstisna dışı Antalya Serbest Bölge Şubesi kazancının unsuru ve bileşiminde yer alan faiz ve kambiyo karının da benzer biçimde değerlendirmeye tabi tutularak vergi matrahına intikali zaruridir.

10- Antalya Serbest Bölge Şubesi tarafından serbest bölge dışına (doğrudan Tiamat A.Ş.'ye) verilen hizmet karşılığı elde edilen kazancın ise, (hizmetin üretimi/ifası ve tüketilmesi sürecinde gerçek mahiyeti itibariyle tam ve doğru, bedelin tespiti ile ilgili olarak da KVK'nın 13'üncü maddesi düzenlemesi kapsamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtılması yönünden ayrıca değerlendirilmek kaydıyla) şube kazancına dair kurumlar vergisi istisnasından yararlanması söz konusudur.

11- Verilen hizmetin, KDVK'nın 17/4-ı bendi kapsamında vergiden bağışık biçimde değerlendirilmesi söz konusu olmayıp, yapılan ödeme üzerinden KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla vergi tevkifatı yapılarak Tiamat A.Ş. tarafından beyan edilmelidir.

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Soruda yer verilen durumlarının çözümlenmesinde, gerçekleştirilen işlemlerin tüm vergi türleri itibariyle birlikte değerlendirilmeyerek, vergi türleri itibariyle yalnızca yasal ve idari düzenlemelere yer verilmesi/açıklanması ve vergi türü bazında değerlendirilmesi halinde de, yanıtta kısmi puan verilecektir.

YANIT 5

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

Matrahtan indirilmesi için bağış ve yardımın;

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

İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

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

3 no.lu GVK sirkülerine göre **beyan edilen gelir (kazanç)** olarak, yıllık gelir vergisi beyannamesinde yer alan **indirimler ve geçmiş yıl zararları toplamından önceki tutarın** esas alınması gerektiği belirtilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre de, kurumlar vergisi mükellefleri için, madde hükmünde geçen %5'lik indirim oranının hesaplanacağı kurum kazancı ise o yıla ait zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar olarak açıklanmıştır. Yine mezkur tebliğde %5'lik indirimin hesaplanacağı kurum kazancı [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] olarak formüle edilmiştir:

GVK'nın 89/1-10 ile KVK'nın 10/1-e bendi düzenlemesi gereği, Cumhurbaşkanınca başlatılan yardım kampanyalarına makbuz karşılığı yapılan ayni ve nakdî bağışların tamamı, kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilir.

Valiliklerin, belediyelerin, vakıf ve derneklerin başlatacağı kampanyalara veya kampanyasız olmak üzere yapılacak bağış ve yardımlar için beyan edilen gelir/kurum kazancının %5 ile sınırlı (kalkınmada öncelikli yörelerde gelir vergisi mükellefleri için %10) indirim imkanı tanınmışken; Cumhurbaşkanlığının başlatmış olduğu "Biz Bize Yeteriz Türkiyem" kampanyasına yapılacak bağış ve yardımlarda ise mükellefler için **oran sınırlaması olmaksızın kazanç bulunması halinde tamamını beynamede indirilebilme imkanı tanınmıştır.**

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince yapılacak olan ayni veya nakdî bağışlar **makbuz karşılığı** olması, **karşılıksız** yapılması, sadece **ilgili dönem kazancından indirilmesi** ve **beynamede ayrıca gösterilmesi** gerekmektedir.

Mükelleflerce yapılacak bağışın, **aynı bağış olması** halinde ve **işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması** durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için **fatura düzenlemesi**; düzenlenen **faturanın arka yüzüne** faturada belirtilen değerlerin **ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh** konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması gerekmektedir.

Aynı değerlerin, mükelleflerce **dışarıdan alınarak** kamu kurum ve kuruluşuna bağışlanmış olması durumunda ise bu kurum ve kuruluş tarafından teslim alınacak değerler için **teslime ilişkin bir belge düzenlenmiş olması yeterli** olup, düzenlenen belgede bağışlanan kıymetin değerinin, cinsinin ve miktarının tereddüde mahal bırakmayacak şekilde belirtilmiş olması gerekmektedir. Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak düzenlenmiş olan **faturaların arka yüzünde yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır.**

Nakdi bağışların indirilebilmesi ise, bağışı kabul eden kuruluşlarca verilecek **makbuzla** veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin **banka dekontlarıyla** belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.

Mükelleflerce yapılan nakdi bağışlar KDV kanununun konusunu oluşturmamakla beraber, aynı bağış ve yardımların teslimi açısından ise KDV kanunu 17/2-b maddesinde; genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasî partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflar **bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV’den istisna olduğu** hüküm altına alınmıştır.

Yine aynı kanunun 30/a bendine göre mükelleflerin vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifaları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği, indirilemeyen bu KDV’nin ise KDVK’nın 58’nci maddesine göre gider/maliyet olarak dikkate alınabileceği hüküm altına alınmıştır.

Ancak 7104 sayılı Kanunun 9’uncu maddesi ile KDV Kanununun 30/a maddesine 01/01/2019 tarihinden geçerli olmak üzere (Bu Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b)..... bendi uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) parantez içi hüküm eklenmiştir.

23 Seri No.lu Tebliğ ile 1 seri no.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinin Kanunun 30/a maddesi uyarınca indirilemeyecek KDV’ye ilişkin bölümünün birinci paragrafının (a) bendinin sonuna “Ancak aynı maddede bu hükmün, Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fıkrasının (b) bendi uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler için uygulanmayacağı belirtilmiştir.” ifadesi eklenmiştir. Bu bağlamda Kanunun **30/a bendinin parantez içi hükmü gereği**, mükelleflerce yapılan **aynı bağış ve yardımlara ilişkin edinim/üretim sırasında yüklenilen KDV tutarları indirilebilecek** ve yüklenilen KDV’ye ilişkin **herhangi bir düzletme yapılmayacaktır.**

Bir toplu iş sözleşmesinin geçerlik süresi sona ermesi ve yeni sözleşme müzakerelerinin uzaması halinde, eski sözleşmeye göre ücret ödemesine devam edilmekte ve yeni sözleşme eskisinin bittiği ayı izleyen aydan geçerli olmak üzere akdedildiğinde, geçmiş aylarla ilgili olarak ücret farkı ödemesi yapılmaktadır.^[1] Geriye dönük yapılan ücret farkı ödemelerinin ne şekilde vergilendirileceğine ilişkin Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan 166 Seri No’lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"Bilindiği gibi, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 61'inci maddesinde ücretin tanımı yapılmış, 94'üncü maddesinde ise yaptıkları ödemelerden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları belirtilmiştir. Aynı Kanununun 98'inci maddesinde de, "94'üncü madde gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergileri ertesi ayın 20'nci günü akşamına kadar bağlı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar..." denilmiştir. Kanununun 96'ncı maddesinde ise, vergi tevkifatının nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanacağı, hesaben ödeme deyiminin de vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade edeceği belirtilmiştir.

Buna göre, toplu iş sözleşmesi görüşmelerinin uzaması ve sözleşmenin sonraki takvim yılında imzalanması veya sözleşme aynı yılda imzalanmakla beraber sözleşmeden doğan farkların müteakip takvim yılında tahakkuk ettirilerek ödenmesi halinde, toplu sözleşmeden doğan farklar, tahakkuk ve ödemesinin yapıldığı yılın ücreti olarak kabul edilmek suretiyle vergilendirilecektir.

Örnek :25 işçi çalıştıran (A) Anonim Şirketi 1 Ekim 1990 tarihinde (B) Sendikası ile toplu sözleşme görüşmelerine başlamış ve sözleşme 10 Ocak 1991 tarihinde brüt % 50 artışla imzalanmıştır.

Şirket, toplu sözleşmeden doğan ücret farklarını 20 Ocak 1991 tarihinde tahakkuk ettirerek ödemiştir. 1990 yılının Ekim, Kasım ve Aralık aylarına ait ücret farkı ödemesi, tahakkuk ve ödemenin yapıldığı 1991 yılına ait ücret olarak vergilendirilecektir."

Tebliğ düzenlemesinden anlaşılacağı üzere, anılan ücret farkları tahakkuk ve ödemesinin yapıldığı yılın ücreti olarak dikkate alınacaktır. Daha açık bir anlatım tarzıyla, anılan farkların işçiye ödenmesi veya işçiyi alacaklı konuma getiren muhasebe kayıtlarının yapılması halinde, söz konusu farklar tahakkuk etmiş ve ödenmiş olmaktadır. Anılan tebliğ ücretlere ilişkin düzenlemeyi yapmakla birlikte anılan ödemelerin gider yönüne ilişkin bir açıklama yapmamıştır. Geriye dönük olarak ödenecek ücret farkları için karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılıp yazılmayacağı tartışmalı olmakla birlikte Maliye Bakanlığı çeşitli tarihlerde verdiği özlgelemler ve yayınladığı genel yazıda karşılık ayrılmak suretiyle söz konusu ücret farklarının gider yazılabileceğini belirtmiştir.

Toplu İş Sözleşmesinin Müzakereye Başlandı Yıl İçinde İmzalanması Durumu:

Sözleşmenin müzakereye başlandığı yıl içinde imzalanması ve aynı yıl içinde hesaben veya nakden ödenmesi halinde ücret farkları ilgili olduğu yıla ait gider olarak dikkate alınacaktır. 166 Seri No'lu Gelir Vergisinde yapılan açıklamalardan sözleşmenin imzalanmasının tahakkuk etme için yeterli olarak kabul edilmediğini görüyoruz. Şöyle ki anılan tebliğde "doğan farkların müteakip takvim yılında tahakkuk ettirilerek ödenmesi halinde" ifadesi tahakkukun sözleşmenin imzalanması ile gerçekleşmeyeceğini zımnen kabul etmektedir. Ayrıca daha önce temmetti ikramiyelerinin açıklandığı bölümde de bahsettiğimiz üzere Maliye Bakanlığı vermiş olduğu özlgede karşılık ayırma işlemini hesaben ödeme kapsamında değerlendirmiştir. O halde toplu iş sözleşmesinin ilgili yılın sonuna kadar imzalanması halinde, bu ücret farkları için karşılık ayrılmak suretiyle gider yazılabilecektir. Karşılık ayrılma işlemi yapıldığı anda da hesaben ödeme gerçekleşmiş olacağı için gelir vergisi kesintisinin de yapılması gerekecektir.

Toplu İş Sözleşmesinin Hesap Dönemi Kapandıktan Sonra İmzalanması Durumu ;

Sözleşmenin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesinden önce imzalanması halinde sözleşmeden doğan ücret farklarının ilgili olduğu dönemin gelir ve kurum kazancından indirilecektir. Toplu iş sözleşmelerinin beyanname verilene kadar imzalanmaması halinde ise, müzakerelerin devamı esnasında en son teklif edilen tutar üzerinden hesaplanan ücret farkı için karşılık ayrılarak ilgi yıl karından indirim konusu yapılacaktır.

GİB'in 30.03.1992 Tarih ve 11013-6-900 sayılı Özlgesinde konuya dair aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“ Toplu iş sözleşmesinin ilgili yılın sonuna kadar imzalanması halinde, toplu iş sözleşmelerinin imzalandığı tarihte tahakkuk etmiş olacağı için, bu farklar daha sonra ödenmiş olsa dahi ilgili olduğu yılda gider yazılması mümkündür. Diğer taraftan, aynı kanunun 40’inci maddesinde safi ticari kazancın tespitinde indirilecek giderler belirtilmiş olup bu giderlerden birisi de ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerdir ki, ücret ve ücret sayılan ödemeler de bu giderler içinde yer almaktadır.

Anılan kanunun 1 ve 2’nci maddeleri ile gelir “yıllık” ve “gerçek” olarak belirtilmiştir. Bu nedenle toplu iş sözleşmelerinin gelir ve kurumlar vergisi beyannamelerinin verilme süresinin bitiminden önce aktedilmesi halinde anılan sözleşmeden doğan ücret farklarının ilgili olduğu dönem gelir ve kurum kazancından indirilmesi gerekmektedir. Ayrıca 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 288’inci maddesinde “Hasıl olan veya husulü beklenen fakat miktarı katıyetle kestirilemeyen ve teşebbüs için bir borç mahiyetini arz eden belli bazı zararları karşılamak maksadıyla hesaben ayrılan meblağlara karşılık denir. Karşılıklar mukayyet değerleriyle pasifleştirilmek suretiyle değerlenir. Amortisman kayıtları hakkında özel hükümler mahfuzdur” hükmü yer almıştır. Bu hükme göre, karşılık meydana gelmiş veya gelmesi muhtemel bulunmakla beraber miktarı kesin olarak kestirilmeyen, fakat teşebbüs için bir borç niteliği arz eden ve muhasebe tekniği bakımından da vergi idaresinin takibini mümkün kılan bir zarar kaydı tekniğidir. Toplu sözleşme imzalandığında bir önceki sözleşme dönemi sonundan hesap dönemi sonuna kadar işçilere geriye dönük olarak ödenecek ücret farkları, hesap dönemi sonu itibariyle kesin miktarı belirsiz olmakla beraber teşebbüs için borç mahiyetini kazanan bir zarar unsuru olup yukarıda sözü edilen karşılık tanımı içine giren niteliktedir. Bu nedenle, toplu iş sözleşmesinin ilgili döneme ait beyanname verme süresi içinde imzalanmaması durumunda, kanıtlanmış bulunması şartıyla işverenin veya işveren sendikalarının toplu iş sözleşme müzakerelerinin devamı sırasında en son teklif ettiği ek ücretin ilgili dönem o işyerinde çalıştırılan işçi sayısı ile çarpımı sonucu bulunacak miktarın, ilgili dönem kazancından karşılık olarak ayrılması mümkündür.”

GİB’in 01.04.2010 tarih ve [B.07.1.GİB.4.06.16.01-2010-GVK-94-30-248 sayılı Özelgesiyle](#) de konu hakkında şu açıklamalar yapılmış bulunmaktadır;

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Birliğiniz emrinde çalışan işçilerin 21. dönem İşletme Toplu İş Sözleşmesinin 1.03.2009 tarihinde bittiği, 22. dönem İşletme Toplu İş Sözleşmesinin ise görüşmelerinin 01.03.2009 tarihinde başladığı ve 06.01.2010 tarihinde imzalanarak yürürlüğe girdiği, buna göre söz konusu sözleşmelerden ilkinin bitiş tarihi ile ikincisinin imzalandığı tarihler arasındaki süreye ilişkin ücret farklarının işçilere Şubat 2010 dönemi içinde ödeneceği belirtilerek, 14.07.2009 tarihinde emekli olarak işyerinizden ayrılan işçilere ödenecek ücret farklarının vergilendirilmesine ilişkin görüşümüzün bildirilmesi istenilmektedir.

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 almıştır.

Aynı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kimlerin vergi tevkifatı yapmakla yükümlü oldukları hüküm altına alınmış olup, aynı fıkranın 1 inci bendinde de “Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre” vergi tevkifatı yapılacağı hükmüne yer verilmiştir.

Yine aynı Kanununun 96 ncı maddesinde, “Vergi tevkifatı, 94 üncü madde kapsamına giren nakden veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.” hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak 10.03.1991 tarih ve 20810 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 166 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde gerekli açıklamalar yapılmış olup, söz konusu Tebliğin “Toplu İş Sözleşmeleri İle Eskiye Yönelik Olarak Ödenen Ücret Farklarının Vergilendirilmesi” başlıklı bölümünün son paragrafında, “Buna göre, toplu iş sözleşmesi görüşmelerinin uzaması ve sözleşmenin sonraki takvim yılında imzalanması veya sözleşme aynı yılda imzalanmakla beraber sözleşmeden doğan farkların müteakip takvim yılında tahakkuk ettirilerek ödenmesi halinde, toplu sözleşmeden doğan farklar, tahakkuk ve ödemesinin yapıldığı yılın ücreti olarak kabul edilmek suretiyle vergilendirilecektir.” denilmiştir.

Bu itibarla, 14.07.2009 tarihinde emekli olarak işyerinizden ayrılan işçilere ödenecek olan sözleşmeden doğan ücret farkları, hangi dönemle ilgili olduğuna bakılmaksızın, tahakkuk ve ödemenin yapıldığı dönemin ücreti olarak kabul edileceğinden, Şubat/2010 döneminde ödenen ücret farklarının bu dönemin ücreti olarak dikkate alınması ve Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinin 2010 yılı için tespit edilen vergi tarifesindeki matrah ve oranlar esas alınarak, 94 üncü maddeye göre tevkifata tabi tutulması gerekmektedir.”

5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu’nun “Primlerin ödenmesi” başlıklı 88. maddesinin 11. fıkrasında; “Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz.” ibaresi yer almaktadır. Söz konusu madde, SGK’ya fiilen ödeme gerçekleşmemesi durumunda hesaplanan prim tutarlarının gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider olarak dikkate alınamayacağı düzenlenmiştir.

Başka bir ifadeyle, tahakkuk eden SGK primlerine ilişkin ödeme henüz gerçekleşmemiş ise söz konusu prim tutarlarının kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. GVK’nın “İndirilecek Giderler” başlıklı 40. maddesinin 2. bendinde yer alan; “Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müstemilatında iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (Bu primlerin ve aidatın istirdat edilmemek üzere Türkiye’de, kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla),” ibaresi kapsamında, işçilere ilişkin sigorta primlerinin ancak ödenmiş olması şartı ile kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, 174 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği’nin “SSK Primlerinin Gelir ve Kurumlar Vergisi Yönünden Gider Yazılması” başlığı altında yer alan; “SSK priminin gider olarak dikkate alınabilmesi için, bu primlerin Sosyal Sigortalar Kurumuna fiilen ödenmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, sigorta primleri, dönemine ve ait olduğu yıla bakılmaksızın fiilen ödendiği tarihte gider yazılacaktır.” ibaresinden de anlaşılacağı üzere, fiilen ödenmesi koşuluyla, fiilen ödeme yapılan dönemde gider olarak dikkate alınabilecektir.

GVK’nın 61’nci madde düzenlemesinde tanımlı 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 değiştirmemektedir.

GVK'nın 7/3'üncü bent düzenlemesi maddesi uyarınca, dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından ücretin Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

- a) Hizmetin Türkiye'de ifa edilmiş veya edilmekte olması veya Türkiye'de değerlendirilmesi;
- b) (2361 sayılı Kanunun 3'üncü maddesiyle değişen fıkra) Türkiye'de kain müesseselerin idare meclisi başkan ve üyelerine, denetçilerine tasfiye memurlarına ait huzur hakkı, aidat, ikramiye ve benzerlerinin Türkiye'de değerlendirilmesi;

Aynı Kanunun 23/9'uncu bent düzenlemesi gereği, genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsisi suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz) Gelir Vergisi'nden istisna edilmiştir.

Yine atıf yapılan Kanunun 29/14'üncü bendi uyarınca, a) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler;

b) Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin, Ekonomi Bakanlığında alınan izne istinaden kurulan bölgesel yönetim merkezlerinde münhasıran merkezin faaliyet izni kapsamında istihdam ettikleri hizmet erbabına Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler de Gelir Vergisi'nden istisna edilmiş bulunmaktadır.

GVK'nın 85 ve 86'ncı maddeleri uyarınca, Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de (adı geçen Kanunun 94 ve 103'üncü maddeleri uyarınca) tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

Aksi halde, mükellefler, ikinci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verirler. Bu kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannameye toplanması zorunludur.

GİB'in, "Merkezi yurtdışında bulunan firmanın Türkiye'deki irtibat bürosunda çalıştırdığı personele ödenen ücretlerin istisna kapsamında olup olmadığı hk" başlıklı olup, 15.04.2022 tarih ve 84098128-120.03.05.06[23-2017/3]-201082 sayılı Özelgesiyle, konu ile ilgili aşağıdaki vergisel açıklamalara yer verilmiştir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, merkezi İngiltere'de olan ... Ltd. Firmasının İzmir İrtibat Bürosu olarak, Ekonomi Bakanlığının 25.09.2017 tarih ve 102078 sayılı izni ile 20.10.2017 tarihinden itibaren "pazar araştırması, teknik destek, haberleşme ve bilgi aktarımı" faaliyetinde bulunduğunuz, büro harcamalarının tümü ve çalışanların maaşlarını yurt dışından getirilen dövizlerin bankadan Türk Lirasına çevrilmesi ve ilgili personelin hesaplarına transfer edilmesi suretiyle ödediğiniz, döviz bozdurulmasına ilişkin dekontları ücret bordrosuna eklediğinizi belirterek, personelinizin iş sözleşmelerinde, ücretlerin Türk Lirası olarak belirlenmesinin Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü



maddesinin 14/1-a bendinde yer alan istisnadan yararlanmaya engel teşkil edip etmediği hususunda Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14) numaralı bendinin (a) alt bendinde; kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır.

147 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler" başlıklı 1-c bölümünde;

"İstisna hükmünün uygulanmasında, aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir.

- İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye 'de herhangi bir kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması gerekir. Türkiye 'de kanuni ve iş merkezi olmayan kurumların ise tam mükellef oldukları devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.

- Türkiye 'de hizmet arzeden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum, söz konusu kişiye döviz olarak ödediği ücretleri, doğrudan doğruya yurt dışında elde ettiği gelirden ayırıp vermeli, hiç bir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemelidir. Bu çerçevede ücret erbabının Türkiye 'de tam mükellef veya dar mükellef statüsünü taşıması hiçbir önem taşımayacaktır. Ödeme, yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için, Türkiye'deki faaliyetler nedeniyle bu ücretler Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisna uygulanabilmesi için;

1- Türkiye' de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da Türkiye' de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,

2- Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,

3- Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurt dışı kazançlarından karşılanması,

4- Ücretin döviz olarak ödenmesi,

5- Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi,

şartlarının bir arada mevcut olması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, irtibat bürosunda çalışan personele ödenecek ücretler, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) numaralı bendinde sayılan tüm şartların



TÜRMOB

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

varlığı halinde gelir vergisinden istisna olup, söz konusu ücret ödemeleri üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca tevkifat yapılmayacaktır.

Bu bağlamda, çalışanlara yapılan ücret ödemelerinin yurt dışından gelen dövizlerle karşılanması şart olup bu ödemelerin çalışanlara, döviz olarak veya bu dövizlerin yetkili bankalarda bozdurulmak suretiyle Türk Lirası olarak yapılması mümkündür. Ödemelerin Türk Lirası olarak yapıldığı durumda, döviz bozdurulması ile ilgili belgelerin ücret bordrolarına eklenmesi gerekmektedir.

Buna göre, ücret ödemelerinin yurt dışından getirilen dövizlerle karşılanması kaydıyla, çalışanlarımızla yapılan hizmet sözleşmelerinde ücretlerin Türk Lirası cinsinden belirlenmesi ve bu ücretlerin çalışanlarınıza Türk Lirası olarak ödenmesi, anılan istisnadan faydalanılmasına engel teşkil etmeyecektir.”

. GİB'in, “Yurt dışından döviz olarak elde edilen ücretin vergilendirilmesi” başlıklı olup, 29.04.2020 tarih ve 62030549-120[23-2019/969]-E.348681 sayılı Özelgesinde ise, konu ile ilgili bu defa aşağıdaki vergisel açıklamalara yer verilmiştir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; 01/01/2019 tarihinden itibaren İngiltere'de mukim ... firmasında ücretli olarak çalışmaya başladığınız, adı geçen firmanın Türkiye'de işyerinin, ticari/sınai herhangi bir faaliyetinin ve Türkiye'de yerleşik herhangi bir şirkette ortaklığının bulunmadığı, ancak, şirketin bağlı olduğu yurt dışı grubunun (... merkezi Fransa), Türkiye'de çeşitli isimlerle faaliyette bulunduğu şirketlerde ortaklığının olduğu, ... şirketine bağlı olarak grubun Türkiye dahil olmak üzere Doğu Avrupa, Ortadoğu ve Orta Asya'da yürütülen faaliyetlerini izleme ve yurt dışına raporlama faaliyeti ile görevlendirildiğiniz ve söz konusu ücret gelirinizin İngiltere'de bulunan hesabınıza ödendiği belirtilerek, İngiltere'den elde ettiğiniz ücret gelirinin Türkiye'de gelir vergisine tabi olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 1 inci maddesiyle gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabi tutulmuş olup, gelirin bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarı olduğu belirtilmiştir. Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde ise Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden tam mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükme bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 4 üncü maddesinde;

"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır:

1.İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medeninin 19 uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir.);

2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)" hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, ikametgahı Türkiye'de bulunan veya bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturan gerçek kişiler Türkiye'de yerleşmiş sayılacaklarından, elde ettikleri gelirlerin tam mükellefiyet esasına göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşmasının 4 üncü maddesinde;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "bir Akit Devletin mukimi" terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelir.

2. Bu Maddenin 1'inci fıkrasıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin statüsü aşağıdaki kurallara göre belirlenecektir.

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

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Akit Devlet saptanamazsa veya kişinin her iki Akit Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni yoksa bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir;

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

d) Eğer kişi her iki Akit Devletin de vatandaşıysa veya aksine her iki Akit Devletin de vatandaşı değilse, Akit Devletlerin yetkili makamları sorunu anlaşmayla çözeceklerdir. ..." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler" başlıklı 15 inci maddesinde ise; "1. Bu Anlaşmanın 16, 18, 19 ve 21 inci Madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir..." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti vatandaşı olmanız ve Türkiye'de ikamet etmeniz nedeniyle, Anlaşmanın 4 üncü maddesi gereğince Türkiye mukimi olarak kabul edilmeniz ve Türkiye'de elde ettiğiniz ücret geliri dolayısıyla söz konusu anlaşmanın 15 inci maddesi kapsamında da tam mükellef olarak Türkiye'de vergilendirilmeniz gerekmektedir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) bendine göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler" başlıklı 1-c bölümünde;

"İstisna hükmünün uygulanmasında, aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir.

- İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de herhangi bir kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması gerekir. Türkiye'de kanuni ve iş merkezi olmayan kurumların ise tam mükellef oldukları devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.

- Türkiye'de hizmet arzeden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum, söz konusu kişiye döviz olarak ödediği ücretleri, doğrudan doğruya yurt dışında elde ettiği gelirinden ayırıp vermeli, hiç bir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemelidir. Bu çerçevede hizmet erbabının Türkiye'de tam mükellef veya dar mükellef statüsünü taşıması hiçbir önem taşımayacaktır. Ödeme, yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için, Türkiye'deki faaliyetler nedeniyle bu ücretler Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisna uygulanabilmesi için;

- 1- Türkiye'de hizmet arzeden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da **Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,**
- 2- Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbâbı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,
- 3- Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması,
- 4- Ücretin döviz olarak ödenmesi,
- 5- Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi şartlarının bir arada taşınması gerekmektedir.

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 "Tevkifata Tabi Olmayan Ücretler" başlıklı 95 inci maddesinde, ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının ücretleri üzerinden vergi tevkifatı yapılmayacağı ve bu gelirlerin yıllık beyanname ile beyan edileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, İngiltere'de bulunan işveren şirketinizin, bağlı olduğu yurt dışı grubunun (... merkezi Fransa) grup şirketlerinin Türkiye'de ticari faaliyette bulunması ve grubun Türkiye dahil olmak üzere Doğu Avrupa, Ortadoğu ve Orta Asya'da yürütülen faaliyetlerini izleme ve yurt dışına raporlama şeklindeki hizmetinizin grup şirketlerinin ticari faaliyetleriyle ilgili olması nedeniyle, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) numaralı bendinde yer alan istisnadan yararlanmanız mümkün değildir.

Dolayısıyla, yurt dışında mukim firmadan elde ettiğiniz tevkifata tabi olmayan ücret gelirlerinizin Gelir Vergisi Kanununun 95 inci maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir."



TÜRMOB

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

GİB'in, 01.09.2021 tarih ve 62030549-120[23-2019/1673]-681474 sayılı Özelgesiyle, konu ile ilgili aşağıdaki vergisel açıklamalara yer verilmiştir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Hollanda uyruklu olduğunuz, 01/04/2019 tarihinde TC vatandaşı ile evlendiğiniz ve yaşamınızı Türkiye'de sürdüreceğiniz, Hollanda mukimi ... Holding BV şirketinde yazılım geliştiricisi olarak online/çevrimiçi yazılım sistemlerinin geliştirilmesi ve bakımı görevi ile ücretli olarak çalıştığınız, Türkiye'ye yerleştikten sonra da bu görevinizi evden sürdüreceğiniz, ücretinizi ödemekte olan Hollanda mukimi firmanın Türkiye'de herhangi bir kanuni merkezi veya iş merkezi bulunmadığı, söz konusu dar mükellef şirketin ücretinizi döviz olarak ödeyeceği ve doğrudan doğruya yurt dışından Türkiye'deki banka hesabınıza gönderileceği, ikamet izni belge tarihinin 15/05/2019 ve fiili göç tarihinizin 17/10/2019 olduğu ile ikamet adresinizin Kadıköy/İstanbul olduğu belirtilerek Hollanda mukimi ... Holding BV şirketinden elde ettiğiniz ücretin Gelir Vergisi Kanununun 23/14 üncü maddesi uyarınca gelir vergisinden istisna olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde; Türkiye'de yerleşmiş olan gerçek kişilerin Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Anılan Kanunun 4 üncü maddesinde;

"Aşağıda yazılı kimseler Türkiye'de yerleşmiş sayılır.

1. İkametgahı Türkiye'de bulunanlar (İkametgah, Kanunu Medeninin 19'uncu ve müteakip maddelerinde yazılı olan yerlerdir);
2. Bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye'de oturma süresini kesmez.)",

6 ncı maddesinde de;

"Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler."

hükümlerine yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununda "Türkiye'de yerleşme" ikametgah ve oturma süresi olarak iki ayrı esasa göre belirlenmiştir.

İkametgah esasında yerleşmenin tespitinde; ikametgahı Türkiye'de bulunanlar yerleşmiş sayıldığından bunların tam mükellefiyete tabi olmaları yönünden başkaca hiçbir şart aranmayacaktır. Anılan maddenin parantez içi hükmünde ise, ikametgahın Türk Medeni Kanunu hükümlerine göre tespit edileceği belirtilmiştir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 19 uncu maddesinde; "Yerleşim yeri bir kimsenin sürekli kalma niyetiyle oturduğu yerdir. Bir kimsenin aynı zamanda birden çok yerleşim yeri olamaz.

..." hükmü yer almıştır.



Oturma süresi esasında yerleşmenin tespitinde ise; Türkiye'de bir takvim yılı içinde 6 aydan fazla oturanlar Türkiye'de yerleşmiş sayılır. Anılan Kanunun "Yerleşme sayılmayan haller" başlıklı 5'inci maddesinde yazılı yabancılar hariç olmak üzere bir kimsenin ikametgahının, Türkiye dışında olduğu kesinlikle belli olsa bile, bir takvim yılı içinde Türkiye'de altı aydan fazla oturması, tam mükellefiyet esasında vergilendirilmesi için yeterlidir.

Öte yandan, Aynı Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının (14/a) bendine göre, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretlerin gelir vergisinden istisna edileceği hüküm altına alınmıştır.

147 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler" başlıklı 1-c bölümünde;

"İstisna hükmünün uygulanmasında, aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir.

- İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de herhangi bir kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması gerekir. Türkiye'de kanuni ve iş merkezi olmayan kurumların ise tam mükellef oldukları devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.

- Türkiye'de hizmet arzeden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum, söz konusu kişiye döviz olarak ödediği ücretleri, doğrudan doğruya yurt dışında elde ettiği gelirinden ayırıp vermeli, hiç bir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemelidir. Bu çerçevede hizmet erbabının Türkiye'de tam mükellef veya dar mükellef statüsünü taşıması hiçbir önem taşımayacaktır. Ödeme, yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için, Türkiye'deki faaliyetler nedeniyle bu ücretler Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tâbi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisna uygulanabilmesi için;

1- Türkiye'de hizmet arzeden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması, bu kurumun da **Türkiye'de hiçbir şekilde kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunmaması,**

2- Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbâbı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,

3- Dar mükellef kurumun Türkiye'deki personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması,

4- Ücretin döviz olarak ödenmesi,

5- Ödenen ücretin dar mükellef kurumun Türkiye'deki hesaplarına gider olarak kaydedilmemesi şartlarının bir arada taşınması gerekmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde,



TÜRMOB

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

"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." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 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) Kanununun 103 ve 104 üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiş olup, 95 inci maddesinde ise ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabının gelirlerini yıllık beyanname ile bildirecekleri hüküm altına alınmıştır.

Yabancı ülkede bulunan işverenlerce Türkiye'de mukim şahıslara (veya Türkiye'nin de bu geliri vergileme yetkisi olduğu durumlarda) bu hizmetleri karşılığında yapılacak ödemelerin Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulması mümkün değildir. Bu nedenle, yabancı ülkelere bulunan işverenden alınan ücretler (varsa Türkiye dahilindeki kazanç ve iratlarıyla birlikte) bir beyanname ile ikametgâhının bulunduğu yerin vergi dairesine ertesinin mart ayında bildirilir ve vergilendirilir.

"Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, söz konusu anlaşmanın "Mukim" başlıklı 4 üncü maddesinin 1 ve 2 nci fıkralarında;

"1. Bu Anlaşmanın amaçları bakımından, "Devletlerden birinin mukimi" terimi, o Devletin mevzuatı gereğince ikametgah, ev, kanuni merkez, iş merkezi veya benzer yapıda diğer herhangi bir kriter nedeniyle vergi mükellefiyeti altına giren kişi anlamına gelir.

2.1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin statüsü aşağıdaki kurallara göre belirlenecektir:

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

b) Eğer kişinin hayati menfaatlerinin merkezinin yer aldığı Devlet saptanamazsa veya kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir meskeni yoksa, bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Devletin 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 vatandaşı bulunduğu Devletin mukimi kabul edilecektir;

d) Eğer kişi her iki Devletin de vatandaşıysa veya aksine her iki Devletin de vatandaşı değilse, Devletlerin yetkili makamları sorunu karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir."

hükümleri öngörülmektedir.

Yukarıdaki hükümlerden de görüleceği üzere, mukimliğin belirlenmesinde öncelikle her ülkenin kendi iç mevzuat hükümleri dikkate alınmaktadır. Dolayısıyla, bir kişinin yukarıdaki kriterlerden herhangi biri dolayısıyla Türkiye'de vergi mükellefiyeti altına girmesi durumunda bu kişinin Türkiye'de mukim olduğu kabul edileceğinden, tam mükellef statüsünde Türkiye'de vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, bu kişinin Hollanda'da da benzer kriterler dolayısıyla tam mükellef addedilmesi halinde ortaya çıkacak çifte mukimlik durumu, Anlaşmanın yukarıda yer alan 4 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında belirtilen kriterlerden önce yer verilene öncelik tanınmak suretiyle çözümlenecektir.

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

"1. 16, 18, 19 ve 20 nci Madde hükümleri saklı kalmak üzere, Devletlerden birinin bir mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir."

2.1 inci fıkra hükümlerine bakılmaksızın, Devletlerden birinin bir mukiminin diğer Devlette ifa ettiği hizmet dolayısıyla elde ettiği gelir, eğer:

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

hükümlerini öngörmektedir.

Bu hükümler uyarınca, Türkiye mukimi kabul edilmeniz halinde, tarafınıza Ekim 2019 itibariyle yapılan ücret ödemeleri Hollanda kaynaklı olsa dahi 15'inci maddenin 1'inci fıkrası uyarınca vergilemenin Türkiye'de, iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılması gerekmektedir.

Hollanda mukimi kabul edilmeniz halinde ise, Türkiye'de ifa ettiğiniz hizmetler karşılığında Hollanda tarafından ödenen ücretlerin yalnızca Hollanda'da vergilendirilmesi için 15 inci maddenin 2'nci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan her üç koşulun bir arada sağlanması gerekmektedir. Bu koşullardan birinin ihlali halinde, diğer bir ifadeyle;

- Türkiye'de bir takvim yılında 183 günden fazla kalma veya,
- ücretin Türkiye mukimi olan bir işveren tarafından ödenmesi veya,
- ücretin, işverenin Türkiye'de sahip olduğu bir işyerinden ödenmesi,

koşullarından birinin gerçekleşmesi durumunda Türkiye'nin de bu geliri vergileme yetkisi olacaktır. Dolayısıyla, Hollanda mukimi kabul edildiğinizde ve son iki koşulun gerçekleşmediği varsayımı altında 2019 yılında Türkiye'de 183 günden fazla bulunmanız durumunda Türkiye'nin vergileme yetkisi olacaktır.

Anlaşmanın Türkiye'ye vergi alma hakkı tanıdığı durumda Türkiye'de vergilendirilen ücret geliri "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrasının (b) bendi gereğince Hollanda vergi matrahından istisna edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için Hollanda'da yerleşik sayılan kişinin Hollanda'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin Hollanda yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin noterce veya Hollanda'daki Türk konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, Türkiye'de mukim olarak, Türkiye'nin de bu geliri vergileme yetkisi olduğu değerlendirildiğinde (Anlaşmanın 15 inci maddenin 2 nci fıkrası gereği), dar mükellef kuruma bağlı olarak çalışmanız karşılığında anılan kurumun doğrudan doğruya yurt dışından elde ettiği kazanç üzerinden tarafınıza döviz olarak ödediği ücret, yukarıdaki şartların da sağlanması halinde Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının 14/a bendine göre gelir vergisinden müstesna olacaktır.

Ancak, bağlı olduğunuz dar mükellef işvereninizin Türkiye'de kazanç elde edecek şekilde faaliyette bulunması halinde elde etmiş olduğunuz ücret geliriniz için söz konusu istisnadan yararlanmanız mümkün olmayacaktır. Bu durumda, söz konusu ücret gelirinizin Gelir Vergisi Kanununun 95/1 inci maddesi gereğince yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekeceği tabiidir.”

7194 sayılı Kanununun 16'ncı maddesi ile GVK'nın 94'üncü maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

“9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılır.”

27.05.2020 tarih ve 31137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 311 seri numaralı GVK Genel Tebliği'nin, “İcra ve İflas Kanunu ile Avukatlık Kanunu Uyarınca Karşı Tarafa Yükletilen Vekalet Ücretinin Vergilendirilmesi ve Gelir Vergisi Tevkifat Uygulaması” başlıklı Sekizinci Bölümünde aşağıdaki düzenlemeler yapılmış bulunmaktadır.

“193 sayılı Kanunun 65 inci maddesine göre, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır. Serbest meslek faaliyeti ise sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır. Bu kapsamda, serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenen vekalet ücretleri serbest meslek kazancı olup, bu kazançların serbest meslek kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

193 sayılı Kanunun 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 menfaatler olarak tanımlanmış olup bir işverene tabi ve bağlı olarak çalışan avukatlara işverenler tarafından yapılan ödemeler ücret hükümlerine göre vergilendirilmektedir.

193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında gelir vergisi tevkifatı yapmaya mecbur olan kişi ve kurumlar belirtilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasının; (1) numaralı bendinde

hizmet erbabına ödenen ücretlerden 103 üncü ve 104 üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinin (b) alt bendinde ise yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

7194 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır. Buna göre, 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı Kanun ile 1136 sayılı Kanun uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin;

a) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödendiği durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

b) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

c) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında,

gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

Vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.

Mahkeme kararında “KDV hariç” şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir. Bu durumda gelir vergisi tevkifatının KDV hariç tutar üzerinden yapılması gerektiği tabiidir.

İcra işleminin durdurulması için, ilama karşı istinaf veya temyiz yoluna başvuran borçlunun ilamın icrasını durdurabilmek için takip edilen vekalet ücreti dahil borç tutarı için teminat verildiği ve istinaf veya temyiz başvurusunun reddedilmesi üzerine teminata konu paranın alacaklının avukatına ödendiği durumlarda, vekalet ücretine ilişkin nakden veya hesaben ödemenin ne zaman gerçekleşeceği bilinemeyeceğinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Anı şekilde, icra işlemleri sonucu borçluya haciz uygulanması ve hacze konu mallarının satılması veya borcun, kefil ve benzeri üçüncü kişilerden tahsil edilmesi durumlarında da borçlunun gelir vergisi tevkifatı yapması söz konusu olmayacaktır. Bu durumlarda da serbest meslek erbabı olan avukat tarafından borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlenerek avukat tarafından elde edilen tevkifata konu olmayan vekalet ücreti, serbest meslek kazancına dahil edilerek ilgili geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

213 sayılı Kanununun 236 ncı maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim ederek bir nüshasını müşteriye vermek ve müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, doğrudan avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumda düzenlenen makbuzun bir nüshasının icra iflas müdürlüğüne verilmesine gerek bulunmamaktadır.

Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan alacaklıya (davayı kazanan) ödenmesi halinde, alacaklı (davayı kazanan) tarafından borçlu (davayı kaybeden) adına fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi gerekmektedir.

Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin serbest meslek erbabı olan avukata ödenmesi halinde, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun ödemeyi yapan alacaklı (davayı kazanan) adına düzenlenmesi gerekmektedir.

Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin ücretli çalışanı olan avukata ödenmesi halinde ise ödemenin ücret bordrosu düzenlenmek suretiyle yapılması gerekmektedir.

Örnek 1: Bay (A)'nın vekili avukat Bayan (B) tarafından (C) Belediyesi aleyhine açılan dava, Bay (A) lehine sonuçlanmış olup mahkemece Avukatlık Asgari Ücret Tarifesi uyarınca belirlenen vekalet ücretine hükmedilmiştir. Davayı kaybeden (C) Belediyesi vekalet ücretini avukat Bayan (B)'nin hesabına yatırmıştır.

(C) Belediyesinin, Bayan (B) hesabına yatırdığı vekalet ücreti ödemesi üzerinden %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapması ve avukat Bayan (B) tarafından da bu tahsilatı karşılığı (C) Belediyesi adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan, söz konusu vekalet ücretinin (C) Belediyesi tarafından avukata ödenmek üzere icra dairesine yatırılması halinde de (C) Belediyesi tarafından %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve tevkifat tutarı muhtasar beyanname ile vergi dairesine yatırılacağından icra dairesine tevkifat tutarı düşüldükten sonra kalan tutar yatırılacaktır. Bu durumda da avukat Bayan (B) tarafından (C) Belediyesi adına serbest meslek makbuzu düzenlenecektir.

Örnek 2: (D) Şirketi, vekili avukat Bay (E) aracılığıyla (F) Şirketi aleyhine açtığı davayı kazanmış ve (F) Şirketi aleyhine vekalet ücretine hükmedilmiştir. Davalı (F) Şirketi söz konusu vekalet ücretini davacı (D) Şirketine ödemiştir. Davacı (D) şirketi de tahsil ettiği vekalet ücretini serbest meslek erbabı olan avukatı Bay (E)'ye ödemiştir.

Bu durumda, davacı (D) Şirketinin, tahsil ettiği vekalet ücretine ilişkin davalı (F) Şirketine fatura düzenlemesi gerekmektedir. Davalı (F) Şirketi tarafından yapılan vekalet ücreti ödemesi üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Davacı (D) Şirketi tarafından söz konusu vekalet ücretinin avukat Bay (E)'ye ödenmesi esnasında %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacak ve avukat Bay (E) tarafından da bu tahsilatı karşılığı davacı (D) Şirketi adına serbest meslek makbuzu düzenlenecektir.

Diğer taraftan, avukat Bay (E)'nin davacı (D) Şirketinin ücretli çalışanı olması halinde ise avukata ödenen vekalet ücretinin ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.

Örnek 3: (G) Şirketinin (M) Bakanlığına karşı açmış olduğu dava (M) Bakanlığı lehine sonuçlanmış ve (M) Bakanlığınca söz konusu davanın ücretli çalışanı avukatı tarafından takip edilmesi nedeniyle, (G) Şirketi aleyhine vekalet ücretine hükmedilmiştir.

(G) Şirketi tarafından, söz konusu vekalet ücretinin (M) Bakanlığına ödenmesi esnasında gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. (M) Bakanlığı tarafından avukatına yapılan ödemelerin ise ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekecektir.

Örnek 4: Hizmet erbabı Bayan (H)'nin, (N) Şirketine karşı açmış olduğu dava, (N) Şirketi lehine sonuçlanmış ve davanın (N) Şirketinin avukatı tarafından takip edilmesi nedeniyle, Bayan (H) aleyhine vekalet ücretine hükmedilmiştir.

Bayan (H)'nin, 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmadığından, davalı vekiline ödeyeceği vekalet ücretinden gelir vergisi tevkifatı yapma sorumluluğu bulunmamaktadır.”

GİB'in 26.10.2020 tarih ve 27575268-105[236-2020-472]-E.280399 sayılı özelgesinde aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olarak avukatlık faaliyeti ile iştigal ettiğinizi, avukatlık vekalet ücretinin, borçlu ya da borçlu lehine üçüncü kişi tarafından ödenmeyip, malların satılması yoluyla ya da üçüncü kişilerdeki hak ve alacakların haczi yoluyla tahsili söz konusu olduğunda, serbest meslek makbuzunun kimin adına düzenleneceği ve tevkifat tutarının gösterilip gösterilmeyeceği hususunda 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 almaktadır.

Aynı Kanunun 65 inci maddesinde "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenen vekalet ücretlerinin serbest meslek kazancı niteliğinde olması nedeniyle serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi, bir işverene bağlı ve tabi olarak hizmet sözleşmesine istinaden çalışan avukatlara işvereni aracılığıyla ödenen vekalet ücretlerinin ise ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde **sayılan ödemeleri** (avans olarak ödenenler dahil) **nakden veya hesaben yaptıkları sırada** istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları gerektiği hüküm altına alınmış olup, aynı fıkranın; (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 7194 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen üçüncü fıkrasında, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılacağı" hükmüne yer verilmek suretiyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır.

27/05/2020 tarihli ve 31137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin sekizinci bölümünde, konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklama ve örneklere yer verilmiştir. Anılan Tebliğin "Vekalet ücretlerinde vergi tevkifatı uygulaması" başlıklı 25 inci maddesinin altıncı fıkrasında;

...

(6) İcra işleminin durdurulması için, ilama karşı istinaf veya temyiz yoluna başvuran borçlunun ilamın icrasını durdurabilmek için takip edilen vekalet ücreti dahil borç tutarı için teminat verildiği ve istinaf veya temyiz başvurusunun reddedilmesi üzerine teminata konu paranın alacaklının avukatına ödendiği durumlarda, vekalet ücretine ilişkin nakden veya hesaben ödemenin ne zaman gerçekleşeceği bilinemeyeceğinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Anı şekilde, icra işlemleri sonucu borçluya haciz uygulanması ve hacze konu malların satılması veya borcun, kefil ve benzeri üçüncü kişilerden tahsil edilmesi durumlarında da borçlunun gelir vergisi tevkifatı yapması söz konusu olmayacaktır. Bu durumlarda da serbest meslek erbabı olan avukat tarafından borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlenerek avukat tarafından elde edilen tevkifata konu olmayan vekalet ücreti, serbest meslek kazancına dahil edilerek ilgili geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir."

açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, avukatlık vekalet ücretinizin, borçlu ya da borçlu lehine üçüncü kişi tarafından ödenmeyip, malların satılması yoluyla ya da üçüncü kişilerdeki hak ve alacakların haczi yoluyla tahsil edilmesi halinde, borçlu tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması söz konusu olmayacaktır.

Öte yandan, tarafınızca elde edilen ve tevkifata konu olmayan vekalet ücreti nedeniyle borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlemeniz gerekmekte olup elde ettiğiniz geliri serbest meslek kazancına dahil ederek ilgili geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan etmeniz gerekmektedir."



TÜRMOB

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

GİB'in 19.03.2021 tarih ve 38418978-120[94-20/27-İ]-101240 sayılı Özelgesinde ise aşağıdaki vergisel değerlendirmelere yer verilmiştir.

“ 311 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin 25 inci maddesinin 2/b fıkrasında, vekâlet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından avukata ödenmek üzere İcra ve İflas Müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından gelir vergisi kesintisi yapılmasının gerektiği,

69

- Tebliğin 25 inci maddesinin dördüncü fıkrasında ise vekâlet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekâlet ücreti ödemelerinden kesinti yapılmayacağı, işverenin vekâlet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre kesinti yapılacağı,

- Günlük hayatta icra dairesine yapılan vekâlet ücreti ödemelerinde, karşı taraf vekilinin sözleşmeli ya da kadrolu avukat olduğunu tespit etmenin mümkün olmaması nedeniyle, kaybeden tarafça kesinti yapılarak ödeme yapıldığı,

- Daha sonra, davayı kazanan taraf olarak icra dairesinden tahsil ettiğiniz vekâlet ücretini kadrolu avukatınıza aktardığınızda ise ücret geliri olarak gelir vergisi kesintisi yapmak durumunda olduğunuzdan mükerrer bir vergilemenin söz konusu olduğu,

belirtilerek, mükerrer vergi kesintisinin önlenmesi için davayı kazanan taraf olarak bordrolu avukatınıza ödeme yaparken gelir vergisi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde; "Ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine 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 almıştır.

Aynı Kanunun 65 inci maddesinde, "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." hükmü yer almıştır.

Buna göre, serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenen vekalet ücretlerinin serbest meslek kazancı niteliğinde olması nedeniyle serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi, bir işverene bağlı ve tabi olarak hizmet sözleşmesine istinaden çalışan avukatlara işvereni aracılığıyla ödenen vekalet ücretlerinin ise ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde **sayılan ödemeleri** (avans olarak ödenenler dahil) **nakden**

veya hesaben yaptıkları sırada istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları gerektiği hüküm altına alınmış olup, aynı fıkranın; (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 7194 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen üçüncü fıkrasında, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılacağı" hükmüne yer verilmek suretiyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır.

311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin sekizinci bölümünde, konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, anılan Tebliğin;

- "Vekalet ücretlerinde vergi tevkifatı uygulaması" başlıklı 25 inci maddesinde,

"(1) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında gelir vergisi tevkifatı yapmaya mecbur olan kişi ve kurumlar belirtilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasının; (1) numaralı bendinde hizmet erbabına ödenen ücretlerden 103 üncü ve 104 üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinin (b) alt bendinde ise yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

(2) 7194 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır. Buna göre, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı Kanun ile 1136 sayılı Kanun uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin;

a) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödendiği durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

b) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

c) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında,

gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

(3) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

(4) Vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.



..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, vekalet ücretinin borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödenmesi veya avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırılması durumlarında, borçlu (davayı kaybeden) tarafın tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmaktadır. Borçlu (davayı kaybeden) tarafından, icra ve iflas müdürlüklerine yatırılan vekalet ücretlerinin avukata mı alacaklıya (davayı kazanan) mı ödeneceği bilinmediği durumlarda da sorumluluk gereği gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Borçlu (davayı kaybeden) tarafından, vekalet ücreti ödemesi yapılan avukatın alacaklı (davayı kazanan) tarafın ücretli avukatı olarak çalıştığı bilinmesi (alacaklı (davayı kazanan) tarafından bilgilendirilmesi) durumunda ise tevkifat yapılmaması mümkün bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Kurumunuz lehine yükletilen vekalet ücretlerinin doğrudan Kurumunuza ödenmesi durumunda tevkifat yapılmayacağı açıktır. Vekalet ücretinin icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla Kurumunuza ödenmesi durumunda ise borçlunun (davayı kaybedenin), avukatlarınızın Kurumunuz ücretli avukatı olduğu yönünde bilgilendirilmesi halinde tevkifat yapılmaması mümkün bulunmaktadır.

Söz konusu vekalet ücretlerinin, Kurumunuz tarafından Kurumunuz çalışanı avukatlara ödenmesi esnasında ise ücret hükümlerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir.

Diğer taraftan, borçlular (davayı kaybedenler) tarafından, kurumunca tahsil edilen vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılması durumunda, bağlı bulunan vergi dairesi müdürlüğüne düzeltme talebinde bulunmak suretiyle, yapılan tevkifatların, yersiz ödenen vergiler kapsamında Kurumunuza iade edilmesi mümkün bulunmaktadır.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

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 almaktadır.

Aynı Kanunun 65 inci maddesinde "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, serbest meslek erbabı olan avukatlara ödenen vekalet ücretlerinin serbest meslek kazancı niteliğinde olması nedeniyle serbest meslek kazancı hükümlerine göre vergilendirilmesi, bir işverene bağlı ve tabi olarak hizmet sözleşmesine istinaden çalışan avukatlara işvereni aracılığıyla ödenen vekalet ücretlerinin ise ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ise kamu idare ve müesseseleri, iktisadi kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin maddede bentler halinde **sayılan ödemeleri** (avans olarak ödenenler dahil) **nakden veya hesaben yaptıkları sırada** istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları gerektiği hüküm altına alınmış olup, aynı fıkranın; (1) numaralı bendinde, hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinde, yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Diğer taraftan, 7194 sayılı Kanunun 16 ncı maddesi ile 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesine ikinci fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen üçüncü fıkrasında, 9/6/1932 tarihli ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile 19/3/1969 tarihli ve 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretini (icra ve iflas müdürlüklerine yatırılanlar dâhil) ödeyenler tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılacağı" hükmüne yer verilmek suretiyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır.

27/05/2020 tarihli ve 31137 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmayan 311 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin sekizinci bölümünde, konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, anılan Tebliğin;

- "Vekalet ücretlerinde vergi tevkifatı uygulaması" başlıklı 25 inci maddesinde,

"(1) 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında gelir vergisi tevkifatı yapmaya mecbur olan kişi ve kurumlar belirtilmiş ve aynı maddenin birinci fıkrasının; (1) numaralı bendinde hizmet erbabına ödenen ücretlerden 103 üncü ve 104 üncü maddelere göre, (2) numaralı bendinin (b) alt bendinde ise yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemeler üzerinden 2009/14592 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca % 20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

(2) 7194 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle, mahkemelerce veya icra ve iflas müdürlüklerince karşı tarafa yükletilen, avukatlara ait olan ve serbest meslek kazancına dahil edilmesi gereken vekalet ücretleri üzerinden, kimlerin tevkifat yapmakla yükümlü olduğu hususuna açıklık kazandırılmıştır. Buna göre, 193 sayılı Kanunun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılanlar tarafından 2004 sayılı Kanun ile 1136 sayılı Kanun uyarınca karşı tarafa yükletilen vekalet ücretinin;

a) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödendiği durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

b) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından,

c) Borçlu (davayı kaybeden) tarafından alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında,

gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

(3) 193 sayılı Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında sayılmayanlar, diğer bir ifadeyle tevkifat yükümlülüğü bulunmayanlar tarafından yapılan vekalet ücreti ödemeleri üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

(4) Vekalet ücretini ödemekle yükümlü olanlarca, ücretli olarak çalışan avukatların işverenlerine yapılan vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılmayacak, işverenin vekalet ücretini avukata ödemesi esnasında ise işverence ücret hükümlerine göre tevkifat yapılacaktır.

(5) Mahkeme kararında "KDV hariç" şeklinde bir ifadenin yer almaması halinde, vekalet ücretinin KDV dahil olduğu kabul edilir ve iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilir. Bu durumda gelir vergisi tevkifatının KDV hariç tutar üzerinden yapılması gerektiği tabiidir.

(6) İcra işleminin durdurulması için, ilama karşı istinaf veya temyiz yoluna başvuran borçlunun ilamın icrasını durdurabilmek için takip edilen vekalet ücreti dahil borç tutarı için teminat verildiği ve istinaf veya temyiz başvurusunun reddedilmesi üzerine teminata konu paranın alacaklının avukatına ödendiği durumlarda, vekalet ücretine ilişkin nakden veya hesaben ödemenin ne zaman gerçekleşeceği bilinemeyeceğinden gelir vergisi tevkifatı yapılmayacaktır. Anı şekilde, icra işlemleri sonucu borçluya haciz uygulanması ve hacze konu mallarının satılması veya borcun, kefil ve benzeri üçüncü kişilerden tahsil edilmesi durumlarında da borçlunun gelir vergisi tevkifatı yapması söz konusu olmayacaktır. Bu durumlarda da serbest meslek erbabı olan avukat tarafından borçlu adına serbest meslek makbuzu düzenlenerek avukat tarafından elde edilen tevkifata konu olmayan vekalet ücreti, serbest meslek kazancına dahil edilerek ilgili geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık gelir vergisi beyannamesiyle beyan edilecektir.

....." açıklamasına,

- "Vekalet ücreti ödemelerinde belge düzeni" başlıklı 26 ncı maddesinde,

"(1) 213 sayılı Kanununun 236 ncı maddesinde, serbest meslek erbabının, mesleki faaliyetine ilişkin her türlü tahsilatı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim ederek bir nüshasını müşteriye vermek ve müşterinin de bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetinde olduğu hüküm altına alınmıştır.

(2) Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, doğrudan avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir.

(3) Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir. Bu durumda düzenlenen makbuzun bir nüshasının icra iflas müdürlüğüne verilmesine gerek bulunmamaktadır.

(4) Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olan alacaklıya (davayı kazanan) ödenmesi halinde, alacaklı (davayı kazanan) tarafından borçlu (davayı kaybeden) adına fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi gerekmektedir.

(5) Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin serbest meslek erbabı olan avukata ödenmesi halinde, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun ödemeyi yapan alacaklı (davayı kazanan) adına düzenlenmesi gerekmektedir.



(6) Alacaklı (davayı kazanan) tarafından söz konusu vekalet ücretinin ücretli çalışanı olan avukata ödenmesi halinde ise ödemenin ücret bordrosu düzenlenmek suretiyle yapılması gerekmektedir." açıklamasına,

yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

- Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, doğrudan veya icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı (b) alt bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte olup, avukat tarafından da vekalet ücreti ödemesi karşılığı borçlu (davayı kaybeden) adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

- Vekalet ücretinin borçlu (davayı kaybeden) tarafından doğrudan avukata ödenmesi veya avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırılması durumlarında, borçlu (davayı kaybeden) tarafın tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmaktadır. Borçlu (davayı kaybeden) tarafından, icra ve iflas müdürlüklerine yatırılan vekalet ücretlerinin avukata mı, alacaklıya (davayı kazanan) mı ödeneceğinin bilinmediği durumlarda da sorumluluk gereği gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Borçlu (davayı kaybeden) tarafından, vekalet ücreti ödemesi yapılan avukatın alacaklı (davayı kazanan) tarafın ücretli avukatı olarak çalıştığı bilinmesi (alacaklı (davayı kazanan) tarafından bilgilendirilmesi) durumunda ise tevkifat yapılmaması mümkün bulunmaktadır. Bu durumda, borçlular (davayı kaybedenler) tarafından vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılması durumunda, bağlı bulunan vergi dairesi müdürlüğüne düzeltme talebinde bulunmak suretiyle, yapılan tevkifatların iadesinin istenmesi mümkündür.

- Vekalet ücretinin doğrudan alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda ise borçlu (davayı kaybeden) tarafından tevkifat yapılmaması, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında tevkifat yapılması gerekmektedir.

- İcra dairelerine yatırılan vekalet ücretlerinden tevkifat yapılması Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin amir hükmü olup, vekalet ücretinin icra dairelerine borçlu (davayı kaybeden) tarafından vekalet ücreti üzerinden yapılması gereken %20 oranındaki tevkifat tutarı kadar eksik yatırılması icra dosyasının kapatılmasına engel teşkil etmemektedir. Bu husus Adalet Bakanlığı tarafından teşkilatlarına duyurulmuştur.

Buna göre,

- Kurumunuz tarafından kaybedilen davalara ilişkin olarak mahkemelerce hükmolunan vekâlet ücretinin, karşı taraf avukatına ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırılması esnasında, Kurumunuz tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte olup, karşı taraf avukatı tarafından da vekalet ücreti ödemesi için Kurumunuz adına serbest meslek makbuzu düzenlenmesi gerekmektedir.

- Avukatın yapılan vekalet ücreti ödemesine ilişkin Kurumunuza serbest meslek makbuzu düzenlemekten imtina etmesi, söz konusu ödeme üzerinden tevkifat yapılması uygulamasını etkilemeyecektir. Buna göre icra dairelerine yapılacak vekalet ücreti ödemelerinde serbest meslek makbuzunun düzenlenmemesi halinde serbest meslek makbuzu düzenlemeyen avukatın Kurumunuz tarafından vergi dairesine bildirilmesi halinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri çerçevesinde gerekli cezai işlemler uygulanacaktır.



TÜRMOB

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

- Kurumunuzca vekalet ücretinin doğrudan alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödendiği durumlarda, Kurumunuzca tevkifat yapılmaması, alacaklı (davayı kazanan) tarafından avukata ödeme yapılması esnasında tevkifat yapılması gerekmektedir.

- Vekalet ücretinin icra aracılığıyla alacaklı (davayı kazanan) tarafa ödenmesi durumunda ise avukatın alacaklı (davayı kazanan) tarafın (kurum veya şirket) ücretli avukatı olduğu yönünde bilgilendirilmeniz halinde tevkifat yapmamanız mümkün bulunmaktadır.

- Kurumunuz lehine yükletilen vekalet ücretlerinin doğrudan Kurumunuza ödenmesi durumunda tevkifat yapılmayacağı açıktır. Serbest çalışan avukatlar tarafından temsil edildiğiniz davalarda lehinize hükmedilen vekalet ücretinin icra müdürlüklerine yatırılarak ödenmesi halinde, söz konusu tutarların icra müdürlüğünden avukat veya Kurumunuzca tahsil edilmiş olması, bu ödemeler üzerinden tevkifat yapılması uygulamasını etkilemeyecektir. **İcra müdürlüklerine yatırılan vekalet ücretlerinin Kurumunuzca tahsil edildiği durumlarda, vekalet ücretinin serbest çalışan avukata aktarılan kısmından ayrıca tevkifat yapılmayacağı tabiidir.**

- Ücretli çalışan avukatlarınız tarafından temsil edildiğiniz davalarda lehinize hükmedilen vekalet ücretinin, icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla Kurumunuza ödenmesi durumunda ise borçlunun (davayı kaybedenin), avukatlarınızın Kurumunuz ücretli avukatı olduğu yönünde bilgilendirilmesi halinde tevkifat yapılmaması mümkün bulunmaktadır. Söz konusu vekalet ücretlerinin, Kurumunuz tarafından Kurumunuz çalışan avukatlara ödenmesi esnasında ise ücret hükümlerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılacağı tabiidir. Bu durumlarda, borçlular (davayı kaybedenler) tarafından, Kurumunuzca tahsil edilen vekalet ücreti ödemelerinden tevkifat yapılması durumunda, bağlı bulunan vergi dairesi müdürlüğüne düzeltme talebinde bulunmak suretiyle, yapılan tevkifatların, yersiz ödenen vergiler kapsamında Kurumunuza iade edilmesi mümkün bulunmaktadır.

- 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanunun "Muafiyetler" başlıklı 21 nci maddesinde yer alan "İSKİ'nin görevleri için kullandığı taşınmaz malları, tesisleri, işlemleri ve faaliyetleri her türlü vergi resim ve harçtan muaftır." hükmünün gelir vergisi tevkifatlarını kapsamadığı açıktır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

-4/1 maddesinde; hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu 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 gerçekleşebileceği,

-9 uncu maddesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığının gerekli gördüğü hallerde vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği,

20 nci maddesinde; teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu; bedel deyiminin, 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,

hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin 35 Seri No.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile değiştirilen ve 1/3/2021 tarihinden itibaren yürürlüğe giren (I/C-2.1.3.2.13.) bölümünde, "KDV mükellefleri tarafından, 5018 sayılı Kanuna ekli cetveller kapsamındaki idare, kurum ve kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, döner sermayeli kuruluşlar, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları ile kalkınma ajanslarına ifa edilen ve Tebliğde özel olarak belirlenmeyen diğer bütün hizmet ifalarında söz konusu alıcılar tarafından (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır." açıklamaları yer almaktadır.

Buna göre, mahkemelerce hükmolunan vekalet ücretinin sözleşme gereği ücret karşılığında bünyenizde çalışan avukatlara ait olması halinde söz konusu vekalet ücreti ödemeleri KDV ye tabi olmayacaktır. Ancak Genel Müdürlüğünüz ile avukatlar arasında bir ücret akdi olmaksızın verilen avukatlık hizmeti karşılığı alınan vekalet ücretleri serbest meslek kazancı kapsamında değerlendirilecek ve KDV ye tabi tutulacaktır.

Öte yandan, 2560 sayılı İstanbul Su ve Kanalizasyon İdaresi Genel Müdürlüğü Kuruluş ve Görevleri Hakkındaki Kanun ile kurulan Genel Müdürlüğünüz Tebliğin (I/C-2.1.3.2.13.) ayrımında sayılan idare, kurum ve kuruluşlar arasında yer aldığından, 1/3/2021 tarihinden itibaren serbest meslek erbabı avukatlardan aldığınız ve KDV dahil bedeli 1.000 TL yi aşan avukatlık hizmetleri için (5/10) oranında KDV tevkifatı uygulanması gerekmektedir.”

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- Cumhurbaşkanlığı tarafından düzenlenilen “Biz Bize Yeteriz Türkiyem Kampanyası” için yapılan 100.000,00 TL bağışın tamamının (%100 oranında), KVK'nın 10/1-e düzenlemesi gereği dönem vergi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınmasında vergisel yönden bir sakınca bulunmamaktadır.

2- Bağış tutarının 770-Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydedilmesi hatalı bir uygulama olup, bağış tutarının dönem Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmesi gereklidir.

3- Tiamat A.Ş. uygulamasında, söz konusu bağış tutarının 50.000,00 TL kısmının (%50'sinin) KKEG olarak beyan edilmiş olması, 770 numaralı hesap kullanılarak 2020 hesap dönemi kazancının saptanmasında yalnızca %50 oranında yararlanıldığını göstermektedir.

4- KVK düzenlemeleri gereği söz konusu bağışın indirilebilmesi için yeterli ticari ve mali kazancı bulunan Tiamat A.Ş. tarafından kayıt ve beyana dair usul yönünden hatalı işlem yapılmış olmakla birlikte, KKEG olarak beyan edilen bakiye 50.000,00TL bağış, gerçek mahiyet itibarıyla 2020 dönem kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınabilir.

5- 166 seri numaralı GVK Genel Tebliğ düzenlemesi uyarınca, toplu iş sözleşmesi imzalanması nedeniyle 2019 yılına ilişkin 6 aylık ücret ve sosyal ödeme farkı olarak hesaplanan 150.000,00TL'nin, 10.02.2020 tarihinde tahakkuk ettirilerek 770-Genel Yönetim Giderleri hesabına kaydedilmesi ve 2020 hesap dönemi gider hesapları ile ilişkilendirilmesinde vergisel bir eleştiri bulunmamaktadır.

6- Yine aynı Tebliğ düzenlemesi uyarınca önceki dönemlere ait söz konusu ücret farklarının, tahakkuk ettirildiği (ya da ödendiği) dönemde, ücret matrahına eklenilerek (bu dönem Tiamat A.Ş. açısından Şubat/2020 olmaktadır) Gelir Vergisi ve Damga Vergisi beyanına konu edilmesi gerekmektedir.

7- Tahakkuk tarihi itibarıyla 2019 hesap dönemi Kurumlar Vergisi beyannamesi henüz verilmemiş bulunduğundan, toplu iş sözleşme farklarının Tiamat A.Ş. tarafından 2019 hesap dönemi Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde, (2019 hesap dönemi) dönem Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilmesi de mümkün bulunmaktadır. Kurum tarafından söz konusu tutarlar 2020 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde KKEG olarak dikkate alınmış bulunduğundan, bu kayıt ve beyan yönteminin tercih edilmiş olduğu kabul edilmelidir.

8- 31.12.2020 tarihine dek, çalışanlara, yeni toplu iş sözleşmesi kaynaklı olarak 2019 yılına ilişkin herhangi bir ücret farkı ödemesinin yapılmamış bulunması, bu ücret farklarına ilişkin hesaplanılarak beyan edilecek SGK primlerinin (ödemeye bağlı) gider niteliğinin, (bu primlerin ödenmiş olup olmadığına göre) ayrıca değerlendirmeye tabi tutulmasını gerektirecektir.

9- Luksemburg'da yerleşik Inanna Trading SARL çalışanı 2 mühendisin, belirtilen çalışma süre ve koşulları itibarıyla Tiamat A.Ş. çalışanı/ücretli personeli statüsü bulunmamaktadır.

10- Inanna Trading SARL talebi doğrultusunda, çalışanların ücret ödemeleri karşılığı döviz tutarının, her ayın 1. günü Inanna Trading SARL cari hesabı kullanılarak nakden ya da mahsuben Tiamat A.Ş.'ye aktarılmakta ve ödeme tarihindeki döviz kuru üzerinden Türk Lirasına çevrilerek (Tiamat A.Ş. tarafından) bu kişilerin Türkiye'de açılmış bulunan banka hesaplarına yatırılmakta olması ile gerçek mahiyeti itibarıyla, bu kişilerin belirli süre zarfında Tiamat A.Ş. (emir ve talimatı altında olmamakla birlikte) ticaret faaliyetlerinin yürütülmesinde çalışmış olmaları, yapılan ödemelerin GVK'nın 23/14-b bendi düzenlemesi kapsamında değerlendirilmemeleri sonucunu doğurmaktadır.

11- Söz konusu ödemeler gelir vergisinden bağımsız olmamakla birlikte, ödemeler üzerinden Tiamat A.Ş. tarafından GVK'nın 94 ve 103'üncü maddeleri uyarınca vergi tevkifatı yapılamayacaktır. Dar mükellef gerçek kişiler, elde ettikleri ücret gelirlerini GVK'nın 3 ve 85'nci maddeleri düzenlemeleri uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek suretiyle beyan edeceklerdir.

12- Tiamat A.Ş. tarafından bu kişiler için işletme aktifinde bulunan ve 145 m2 kullanım alanı olan lojman tahsisinde GVK'nın 23/9'uncu madde düzenlemesinin uygulanması söz konusu olmayacak, belirlenecek emsal kira bedeli üzerinden mükellef kurum tarafından aylık vergilendirme dönemleri itibarıyla Inanna Trading SARL adına fatura düzenlenecek ve (Türkiye'de gerçekleştirilen ve faydalanılan bu kiralama hizmeti nedeniyle) KDV hesaplanılarak beyan edilecektir. Bu yönüyle, kiralama hizmetinde hizmet ihracı söz konusu bulunmamaktadır.

13- 10.10.2018 tarihinde açılmış ve 22.05.2020 tarihinde sonuçlanmış bulunan ticari alacak davasının kaybedilmesi nedeniyle, karşı tarafın avukatına ödenmek üzere, İstanbul 1. İcra Dairesi'ne yatırılan 20.000,00TL vekalet ücreti, 2020 hesap dönemi Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacaktır.

14- 311 seri numaralı GVK Genel Tebliğ düzenlemesi uyarınca, vekalet ücretinin borçlu (davayı kaybeden) tarafından avukata ödenmek üzere icra ve iflas müdürlüklerine yatırıldığı durumlarda, borçlu (davayı kaybeden) tarafından gelir vergisi tevkifatı yapılması gerekmekte olduğundan, yapılan bu ödeme üzerinden Tiamat A.Ş. tarafından GVK'nın 94, 103 ve 104'üncü maddeleri uyarınca %20 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

15- Vekalet ücretinin, borçlu (davayı kaybeden) tarafından, icra ve iflas müdürlükleri aracılığıyla avukata ödendiği durumlarda, avukat tarafından serbest meslek makbuzunun borçlu (davayı kaybeden) adına düzenlenmesi gerekmektedir.

16- İcra dairesine ödenen vekalet ücretinin kural olarak (ayrıca belirtilmemesi halinde) KDV dahil olduğu kabul edileceğinden iç yüzde oranı uygulanmak suretiyle hesaplanan KDV, düzenlenen serbest meslek makbuzunda gösterilecek, gelir vergisi tevkifatının ise KDV hariç tutar üzerinden yapılması gerekecektir.

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Sorunun **a şikkında**, bağış tutarının 50.000,00TL kısmının da beyanname üzerinde gösterilmemesi hali nedeniyle KKEG olarak dikkate alınması; **c şikkında** yer verilen durumun çözümlenmesinde, Inanna Trading SARL çalışanı 2 mühendise yapılan



TÜRMOB

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

ödemenin GVK'nın 23/14-b bendi düzenlemesi kapsamında değerlendirilecek biçimde tartışılması/açıklanması halinde de yanıtla ilgili puan tam olarak verilecektir.

YANIT 6

Bilindiği üzere KVK'nın 19'uncu maddesi uyarınca; **bu Kanunun uygulanmasında aşağıdaki şartlar dahilinde gerçekleşen birleşmeler devir hükmündedir:**

78

“a) Birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunî veya iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması.

b) Münfesi kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi.

Kurumların yukarıdaki şartlar dahilinde tür değiştirmeleri de devir hükmündedir.

Aşağıdaki işlemler bölünme veya hisse değişimi hükmündedir:

a) Tam bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin tasfiyesiz olarak infisah etmek suretiyle bütün mal varlığını, alacaklarını ve borçlarını kayıtlı değerleri üzerinden mevcut veya yeni kurulacak iki veya daha fazla tam mükellef sermaye şirketine devretmesi ve karşılığında devredilen sermaye şirketinin ortaklarına devralan sermaye şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisseleri verilmesi, bu Kanunun uygulanmasında tam bölünme hükmündedir. Devredilen şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibarî değerinin % 10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin bölünme sayılmasına engel değildir.

b) Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

c) Hisse değişimi: Tam mükellef bir sermaye şirketinin, diğer bir sermaye şirketinin hisselerini, bu şirketin yönetimini ve hisse çoğunluğunu elde edecek şekilde devralması ve karşılığında bu şirketin hisselerini devreden ortaklarına kendi şirketinin sermayesini temsil eden iştirak hisselerini vermesi, bu Kanunun uygulanmasında hisse değişimi hükmündedir. Hisseleri devralınan şirketin ortaklarına verilecek iştirak hisselerinin itibari değerinin %10'una kadarlık kısmının nakit olarak ödenmesi, işlemin hisse değişimi sayılmasına engel değildir.

Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunur.”

Kısmi bölünme uygulanmasına dair açıklamalara 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinin “19.2.2. Kısmi bölünme” başlıklı ayırımında yer verilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, tam mükellef bir sermaye şirketi veya sermaye şirketi niteliğindeki yabancı bir kurumun Türkiye'deki işyeri ya da daimi temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile bilançoda yer alan ve en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçının mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulması kısmi bölünme olarak kabul edilmiştir.

Bu düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şarttır.

Kısmi bölünme işleminde, aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunmak zorundadır.

Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmi bölünme sonucu hem bölünen işletmenin hem de bölünme sonucunda varlıkları devralan işletmenin faaliyetine devam etmesi esastır. Bu kapsamda, söz konusu işletmelerin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli taşınmaz, her türlü tesis, makine ve teçhizat, alet, edevat, taşıtlar, gayrimaddi haklar ile hammadde, mamul, yarı mamul mallar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümünün devredilmesi zorunludur.

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinde, devir ve tam bölünme işlemlerinde maddede belirlenen sınır dahilinde devralınan kurumların zararlarının indirimi kabul edilmiş ancak, kısmi bölünme işlemlerinde zarar mahsubuna ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu nedenle kısmi bölünmede, bölünen kurumdaki devralan kuruma zarar intikali öngörülmediğinden, geçmiş yıl zararlarının hiçbir şekilde devredilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, kurum bilançosunda yer alan devredilen üretim ve hizmet işletmeleri ile doğrudan ilgili olan nakit, alacaklar, menkul kıymetler ve borçların da devri zorunludur. Bu kıymetlerden nakit, alacaklar ve menkul kıymetlerin devredilen işletme ile doğrudan bağının kurulamaması halinde ise bu kıymetlerin devri ihtiyaridir.

Devredilecek söz konusu kıymetlerin tutarının mükellefçe belirlenmesi esastır. Mevcut kayıtlardan bu kıymetlerin devredilen işletme ile ilgili olanların tespit edilebilmesi halinde, bu tutar; kayıtlardan devredilen işletme ile ilgili olanların tespit edilememesi halinde ise mükellefin belirleyeceği uygun dağıtım anahtarlarına göre hesaplanan tutar dikkate alınacaktır.

Devredilen üretim ve hizmet işletmeleriyle doğrudan ilgili olan borçların mükellef tarafından tespit edilememesi halinde, devredilecek işletmenin aktif içerisindeki payı üzerinden bir dağıtım anahtarı tespit edilmesi ve buna göre devredilecek borçların tutarının hesaplanması mümkündür.

Bununla birlikte, kısmi bölünmede borçların da devredilmesi halinde aynı sermaye tutarının devredilen borç tutarı kadar eksik gerçekleşeceği tabiidir.

Kısmi bölünmeye konu olan iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara bağlı borçların da devredilmesi sonucu devre konu iktisadi kıymetlerin kayıtlı değerlerinin sıfır veya negatif olması durumunda, devredilen iktisadi kıymetler defter değerleri üzerinden devredilecek, ancak devredilen iktisadi kıymetler karşılığında alınan iştirak hisselerinin bilançoda iz bedeli ile takip edilmesi gerekecektir. Diğer taraftan, devre konu net değer negatif olması durumunda ise bu negatif farkın geçici bir hesapta izlenmesi gerekmektedir. İktisadi kıymetler karşılığında alınan ve kayıtlarda iz bedeliyle takip edilecek iştirak hisselerinin, elden çıkartılması halinde ise bu geçici hesap kapatılarak vergilendirilecek kârlar hesabına aktarılacaktır.

Üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan binalar, arsa ve araziler de bu işletmelere dahil taşınmazlar olarak kabul

edilecektir. Ancak, bir fabrika binasının içinde iki ayrı üretim işletmesi bulunması halinde üretim işletmelerinden birinin devri fabrika binasının da bölünüp devredilmesini gerektirmeyecektir.

Örneğin; sahip olduğu taşınmazda un ve yem imal eden bir şirketin, un imaline ilişkin üretim işletmesini mevcut veya yeni kurulacak bir sermaye şirketine aynı sermaye olarak koyması halinde, bu işletmeye bağlı aktif ve pasif kıymetlerin işletme bütünlüğü oluşturacak şekilde devredilmesi zorunlu olup un üretim işletmesinin bulunduğu taşınmazın, üretim işletmesi ile birlikte kısmi bölünmeye konu edilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır.

Üretim ve hizmet işletmelerinin belli bir kısmının sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulması mümkün olmayıp işletme bütünlüğünün korunması gerekmektedir.

Örneğin; kısmi bölünme kapsamında bir şirketin cam işletmesini devrederken bu işletmeye ait makine, taşınmaz ve hammadde kalemlerinin tamamını devretmesi gerekmektedir. Cam işletmesine ait üç üretim bandının bulunması halinde ise bunların birbirinden bağımsız olarak ticari faaliyeti devam ettirebilecek niteliği haiz olması halinde, bu üretim bantlarının sadece ikisinin kısmi bölünme kapsamında diğer işletmeye devredilmesi, bir adet üretim bandının cam işletmesinde bırakılması mümkün olup bu üretim bantlarında kullanılan makinelerin bir kısmının devredilmesi bir kısmının ise işletmede bırakılması söz konusu olamayacaktır. Tek bir üretim veya hizmet işletmesi bulunan kurumun, taşınmazlar ve iştirak hisselerini kısmi bölünmeye konu etmesi mümkün olup anılan işletmeyi ise kısmi bölünme kapsamında devretmesi mümkün değildir.

Birbirinden ayrı varlık ifade eden ve birbirinden ayrı olarak bir ticari faaliyeti devam ettirebilecek nitelikte olan varlıklardan oluşan işletmelerin, bu varlıkları kısmi bölünmeye konu edilebilecektir.

Örneğin; iplik ve kumaş üretiminden konfeksiyon imalatına kadar tüm aşamaları ihtiva eden üretim işletmesinin, iplik veya kumaş üretimi ya da konfeksiyon imalatına ait bölümlerinin ayrı ayrı bölünebilmesi mümkünken, kumaş üretimine ilişkin kasaralama veya apre bölümlerinin kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkün olmayacaktır.

Şirket organlarınca bölünme kararının alındığı tarih ile bölünmenin Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih arasında, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirmeleri neticesinde, stoklarda meydana gelecek eksilmeler, devralan şirketin kabul etmesi halinde nakit ile tamamlanabilecektir. Stoklarda fazlalık meydana gelmesi halinde ise bunların devredilebilmesi mümkün olduğu gibi işletmede bırakılması da kısmi bölünmeye engel teşkil etmeyecektir.

Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

Örneğin; Ortakları (A) ve (B) olan (R) Limited Şirketi aktifinde kayıtlı olan ve banka kredisi kullanılarak satın alınmış olup henüz ödenmemiş 50.000.- YTL borcu bulunan taşınmazı, kayıtlı değeri olan 100.000.- YTL üzerinden (Y) A.Ş.'ye kısmi bölünme kapsamında devretmiş ve bu devir karşılığında (Y) A.Ş.'den alınan hisse senetleri Ortak (A) ve (B)'ye verilmiştir. Buna göre, (Y) A.Ş. aynı sermaye olarak konulan taşınmaz nedeniyle 50.000.- YTL'lik sermaye artırımında bulunacak, bu sermaye artırımına ilişkin hisse senetlerinin (R) Limited Şirketinin ortaklarına verilmesi nedeniyle, (R) Limited Şirketi de 50.000.- YTL'lik sermaye azaltımında bulunacaktır.

Örnekten de anlaşılacağı üzere, devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir. Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir.



TÜRMOB

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

Devir ve bölünme neticesinde devre konu iktisadi kıymetler, mukayyet değerleri üzerinden; aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif ve pasif hesaplarla birlikte devrolunacağından, söz konusu iktisadi kıymetlerin devir işleminin amortisman uygulamaları bakımından ilk iktisap olarak değerlendirilmemesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle devralan kurumda devir ve bölünme işlemi nedeniyle devrolan amortisman tabi iktisadi kıymetlerin bakiye değerleri üzerinden kalan amortisman süreleri dikkate alınarak amortisman ayrılmaya devam edilecektir.

81

Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre gerçekleşen kısmi bölünme ve hisse değişimi işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Kısmi bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olacaklardır.

Taşınmaz ve hizmet işletmelerinin kısmi bölünmeye konu edilmesine dair ayrıntıları içeren, GİB sitesinde de yayımlanmış bulunan çok sayıda özelge mevcut olup, bu özgelgelerden örnek mahiyetinde olan 3 adedi aşağıya alınmıştır.

GİB'in 18.03.2019 tarih ve 62030549-125[19-2018/460]-E.226698 sayılı Özelgesi'nde örnek olayın değerlendirilmesinde dikkate alınabilecek biçimde aşağıdaki açıklamalar yer verilmiştir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Şirketinizin aktifinde kayıtlı gayrimenkullerin kiralınması işi ile iştiğal ettiğini, aktifinize kayıtlı gayrimenkullerden bazılarını kısmi bölünme sonucunda yeni kurulacak olan iki adet anonim şirkete devretmek ve hisselerini de devir eden şirketinizin ortaklarına vereceğinizi, şirketinizin kısmi bölünme sırasında pasifinde özkaynaklar grubu içerisinde yer alan 502 hesap "Sermaye düzeltmesi olumlu farkları", 503 hesap "Sermaye düzeltmesi olumsuz farkları", 570 hesap "Geçmiş yıl karları", 580 hesap "Geçmiş yıl zararları" hesaplarının pasif düzenleyici hesaplar arasında yer alıp almadığını, bu hesaplardan da kısmi bölünme sonucunda devredilecek gayrimenkullere pay verilip verilmeyeceğini, şirketinizin daha önceki dönemlerde kullanmış olduğu ve ödemeleri halen devam eden dövizli kredi borçları nedeniyle devredilen gayrimenkullere isabet eden geçmiş yıl ve bu dönem kur farkı zararlarının devredilip devredilmeyeceğini, kısmi bölünmeye ait bilanço tarihi ile bölünmenin ticari sicilde tescili arasında zamanda oluşacak olumlu veya olumsuz kur farkları ile kredi taksit ödemelerinin gerçekleşmesi durumunda, yeni kurulacak firmaların sicile verilen bilanço değerlerinde farklılıklar oluşacağından kur farklarının ve taksit ödemelerinin bölünen firmanızda mı yoksa yeni kurulacak firmalarda mı kar zarar hesaplarına aktarılacağını, dövizin aşırı yükselmesi sonucunda şirketinizde kur farkından ve faiz ödemelerinden dolayı geçmiş yıl ve bu dönemde büyük bir zararın oluştuğu, dolayısıyla kısmi bölünme sonucunda devredilecek gayrimenkullere ait devredilecek borçların, aktif değerinin çok üstünde olduğunu, pasifte bir fark çıktığını, kısmi bölünme sonucunda devredilecek olan aktif değerinin üstünde gerçekleşen pasif borç farkının devir alan firmaların aktif hesaplarında şerefiye farkı, devreden firmada ise diğer olağan dışı gelir ve kar olarak mı bırakılacağı hususlarının sorulduğu anlaşılmış olup Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde de, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.



193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin birinci fıkrasında, "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

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

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 40 ıncı maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde tadadi olarak sayılan giderlerin, safi kurum kazancının tespit edilmesinde indirilecek giderler olarak dikkate alınması mümkündür.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde,

.....

hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, kısmi bölünme işlemine taşınmazlar, iştirak hisseleri, üretim veya hizmet işletmeleri konu edilebilmektedir. Şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, bölünme tarihidir.

Aynı Kanunun 20 nci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre gerçekleşen kısmi bölünme işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Kısmi bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olacaklardır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "**19.2.2. Kısmi bölünme**" başlıklı bölümünde konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Anılan Tebliğin; "**19.2.2.2. Bölünmenin gerçekleştiği tarihe kadar bölünen varlıkların değerinde meydana gelecek değişikliklerin durumu**" başlıklı bölümünde,

.....

açıklamalarına yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğin "**19.2.2.1.1. Devredilen iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara ait borçların da devredilmesi halinde devre konu net değerın sıfır veya negatif olması durumu**" alt başlığında ise;

.....

açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;



TÜRMOB

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

-Şirketinizin aktifinde kayıtlı olan, şirketiniz üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz etmeyen ve bölünme sonrasında şirketiniz faaliyetlerinde kullanılmayacak olan taşınmazların, şirketiniz faaliyetlerini sona erdirmeyecek şekilde her biri tam hisseli olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef sermaye şirketine kayıtlı değeri üzerinden aynı sermaye olarak konulması suretiyle devredilmesi ve öngörülen diğer şartların da sağlanması kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 19/3-b maddesi hükmü gereğince kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkündür.

-Kısmi bölünmeye konu edilecek taşınmazların kayıtlı değerleri ile devredilmesi gerekmekte olup devralan şirket hisselerinin şirketiniz ortaklarına verilmesi halinde devre konu taşınmazlara ilişkin borçların da devri zorunludur. Bu suretle gerçekleştirilecek kısmi bölünme işlemine ilişkin olarak şirketiniz özkaynak kalemlerinden pay verilmesinin söz konusu olmayacağı tabiidir.

-Öte yandan, kısmi bölünme işlemi kısmi bölünmeye ilişkin genel kurul kararının Ticaret Siciline tescil edilmesi ile hüküm ifade edeceğinden, devralan şirket hisselerinin şirketiniz ortaklarına verilmesi nedeniyle söz konusu taşınmazların ticari kazancınızla herhangi bir ilgisi kalmayacağından şirketinize ait bir finansman giderinden de söz edilmeyecektir. Dolayısıyla, ilgili hesap döneminin başından kısmi bölünmeye ilişkin kararın tescil tarihine kadar olan sürede kısmi bölünmeye konu edilen taşınmazlara ilişkin finansman giderleri ile kur farklarının şirketinizce kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün olup bu tarihten sonra söz konusu taşınmazlarla ilgili herhangi bir giderin şirketinizce kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

-Diğer taraftan, kısmi bölünmeye konu edilen taşınmazlara ait borçların devrine yönelik ayrıntılı açıklamalar 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.2.2.1.1. Devredilen iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara ait borçların da devredilmesi halinde devre konu net değerın sıfır veya negatif olması durumu" başlıklı bölümünde yer almaktadır. Dolayısıyla, kısmi bölünmeye konu edilen taşınmazlara ilişkin borçların bu taşınmazların kayıtlı bedelini aşan kısmının, elde edilecek iştirak hisselerinin ortaklara verilmesi nedeniyle, kısmi bölünme işleminin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurum kazancına eklenmesi gerekmektedir.

-Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinde, devir ve tam bölünme işlemlerinde maddede belirlenen sınır dahilinde devralınan kurumların zararlarının indirimi kabul edilmiş ancak, kısmi bölünme işlemlerinde zarar mahsubuna ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu nedenle kısmi bölünmede, bölünen kurumdaki devralan kuruma zarar intikali öngörülmediğinden, geçmiş yıl zararlarının hiçbir şekilde devredilmesi mümkün değildir.

-Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişine ilişkin açıklamalar, 26.12.1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

Bu itibarla, şirketinizin söz konusu muhasebe kayıtlarına ilişkin işlemlerini, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde mevcut açıklamalar çerçevesinde yapması gerektiği tabiidir.”

GİB’in 08.01.2020 tarih ve 62030549-125[19-2018/320]-E.22838 sayılı Özelgesinde ise konu, vergisel sonuçları itibarıyla şu şekilde ele alınmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve dilekçenizde, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, şirketinizce ... otel işletmesinin bütünüyle ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi ... 'ye kısmi bölünme kapsamında devredileceği belirtilerek devir karşılığında şirketinize %... iştirak hissesi verilmesi, kalanının ise sermaye azaltımı yoluyla şirket ortaklarına hisse senedi verilmesi işleminin, kısmi bölünme kapsamında değerlendirilip

değerlendirilmeyeceği ile şirketiniz ortaklarına devralan firmadan hisse senedi verilmesi amacıyla yapılan sermaye azaltılması sonucu vergilemenin nasıl olacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde; "*Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir.*

Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.", aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise, "Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar ilgili olduğu aktif veya pasif hesaplara birlikte devrolunur." hükmüne yer verilmiştir.

Anılan Kanunun "Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme" başlıklı 20 nci maddesinin 3 üncü fıkrasında ise, "*Bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar.*" hükmü yer almaktadır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.2.2.1. Üretim ve hizmet işletmelerinin aynı sermaye olarak konulması" başlıklı bölümünde,

"Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünme sonucu hem bölünen işletmenin hem de bölünme sonucunda varlıkları devralan işletmenin faaliyetine devam etmesi esastır. Bu kapsamda, söz konusu işletmelerin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli taşınmaz, her türlü tesis, makine ve teçhizat, alet, edevat, taşıtlar, gayrimaddi haklar ile hammadde, mamul, yarı mamul mallar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümünün devredilmesi zorunludur.

..."

"19.2.2.1.2. Üretim ve hizmet işletmelerine bağlı taşınmazların durumu" başlıklı bölümünde,

"Üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan binalar, arsa ve araziler de bu işletmelere dahil taşınmazlar olarak kabul edilecektir. Ancak, bir fabrika binasının içinde iki ayrı üretim işletmesi bulunması halinde üretim işletmelerinden birinin devri fabrika binasının da bölünüp devredilmesini gerektirmeyecektir.

..."

"19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi" başlıklı bölümünde ise;

"Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

....

Örnekten de anlaşılacağı üzere, devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir.

Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir." açıklamaları yer almaktadır.

Sermaye azaltımının, ortaklar tarafından nakden veya aynen yapılan ödemelerden kaynaklanması halinde, ortakların esas olarak işletmeye koydukları sermayeyi Türk Ticaret Kanunu hükümleri çerçevesinde geri almış olmaları nedeniyle mükellefiyet statüsüne bakılmaksızın vergilendirme işlemi yapılmayacaktır.

Yapılacak sermaye azaltımının;

-Öncelikle, kurumlar vergisine ve vergi sonrası dağıtılan kazancın ise kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesaplardan karşılanması,

-Devamında, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların kullanılması,

-Son olarak ise, işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiğinin kabulü gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunlu olup şirketiniz bünyesinde bulunan ... Otel işletmesinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde yer alan şartların sağlanması kaydıyla kısmi bölünme kapsamında devredilmesi mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, kısmi bölünme işlemi kapsamında devredilen otel işletmesine karşılık olarak devralan şirketten alınan iştirak hisselerinin; %...'lik kısmının şirketinize verilmesi ve kalan ...'lik kısmının ise şirket ortaklarınıza şirketinizdeki hisseleri oranında paylaştırılması kısmi bölünme hükümlerine aykırılık teşkil etmemekte olup bu halde şirketiniz nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi gerekecektir.

Kısmi bölünme kapsamında gerçekleşen devirler nedeniyle sermaye azaltımına gidilmesi halinde, sermaye azaltımına giden şirketin sermaye hesabına ilişkin alt kalemlerinin kısmi bölünme sözleşmesine istinaden devralan şirkette takip edilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu durumda, kısmi bölünme kapsamında varlıklarını devreden şirket nezdinde sermaye azaltımı nedeniyle herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu hesapların devralan şirkette başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde bu işlemin gerçekleştiği dönemde vergilendirilmesi gerekmekte olup söz konusu vergilendirme işleminde sermayeyi oluşturan unsurlara ilişkin sıralamaya uyularak sermaye azaltımına gidildiği kabul edilecektir.

Öte yandan, devralan şirket hisselerinin devreden şirket ortaklarına verildiği ve devreden şirketin sermaye alt hesaplarının devralan şirkette takip edilmediği durumlarda devreden şirketin sermayesini oluşturan unsurlara göre sermaye azaltımı dolayısıyla vergilendirme yapılması söz konusu olabilecektir.

Yapılacak sermaye azaltımında;

-Öncelikle, işletmeden çekilmesi halinde kurumlar vergisine ve kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (pasif kalemlere ait enflasyon fark hesapları, yeniden değerlendirme değer artış fonu, maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme artış fonu, iştirakler yeniden değerlendirme değer artış fonu, maliyet artış fonu vb.),

-Sonra, sadece kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak hesapların (geçmiş yıl karları, yasal yedekler, olağanüstü yedekler vb.),

-Son olarak ise işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin işletmeden çekildiği kabul edilecektir.”

Bu değerlendirmeyi tamamlayan biçimde GİB'in 14.06.2019 tarih ve 62030549-125 sayılı Özelgesinde ise aşağıdaki vergisel değerlendirmelere yer verilmiş bulunmaktadır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin taşımacılık faaliyetiyle iştigal ettiği, yüzölçümü 212.503,99 m²'den ve tek parselden oluşan arsanın 45.921,18 m² hissesinin şirketiniz aktifinde kayıtlı olduğu ve kalan hisselerin tamamının grup şirketinizin aktifinde yer aldığı belirtilmiş olup, şirketiniz ana faaliyet konusunun taşımacılık faaliyeti olması, belirtilen arsa üzerinde herhangi bir faaliyette bulunulmayacak olması ve arsa bütünlüğünün sağlanması amacıyla arsaya ilişkin hissenizin tamamının grup şirketinize devrinin, Kurumlar Vergisi Kanununun 19/3-b maddesine göre kısmi bölünme kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasının (b) bendinde, "b) Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, kısmi bölünme işlemine taşınmazlar, iştirak hisseleri, üretim veya hizmet işletmeleri konu edilebilmektedir.

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile üretim veya hizmet işletmelerinin belli bir kısmının sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulması mümkün bulunmamakta olup gerek taşınmaz ve iştirak hisselerinin gerekse üretim veya hizmet işletmelerinin bütünlüğünün korunması gerekmektedir.

Kısmi bölünme müessesesinin temel amacı, şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve karlılıklarını artırmalarına imkân sağlamak olup, müstakilen kısmi bölünmeye konu olabilecek iştirak hisselerinin, taşınmazların ya da üretim veya hizmet işletmelerinin parça parça elden çıkarılması sonucunu doğuracak şekilde yapılan devirlerin, Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz aktifinde kayıtlı bulunan arsaya ilişkin hissenin tamamının Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasının (b) bendinde belirtilen şartlara uyulması kaydıyla kısmi bölünme kapsamında devri mümkündür.”

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 17/4-c maddesi düzenlemesi aşağıdaki gibidir.

“**Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri (Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Katma Değer Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi hükmü uygulanmaz. İşlem sonunda faaliyetini bırakan, bölünen veya ifisah eden mükelleflerce yüklenilen ve indirilemeyen vergiler, faaliyete başlayan veya devir ve bölünme sonrasında devredilen veya bölünen kurumların varlıklarını devralan mükellefler tarafından mükerrer indirim yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır)**”. Bu hükme göre kısmi bölünme işlemi katma değer vergisinden istisnadır.

488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu'nun 1.'nci maddesinde, bu kanunun (1) Sayılı Tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu; 9. Maddesinde, bu kanunun ekli (2) Sayılı Tabloda yazılı kağıtların damga vergisinden istisna olduğu hükme bağlanmıştır.

Kanuna Ekli (2) Sayılı Tablonun “IV-Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar” başlıklı bölümün (16) Numaralı fıkrasında anonim, eshamlı komandit ve limited şirketler ile yatırım fonlarının kuruluşlarına, sermaye artırımlarına ve süre uzatımlarına ilişkin olarak düzenlenen kağıtların damga vergisinden istisna olacağı hükmü ve (17) numaralı fıkrasında Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar gereği damga vergisi ödenmemesi gerekir. Bu nedenle bölünmeye ilişkin kağıtların (sözleşme ve diğer belgelerin) damga vergisi Kanunun ekli (2) Sayılı Tablonun “IV-Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar” bölü

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- 10.09.2019 tarihinde iktisap edilen ve 252-Binalar hesabında yer alan/lojman olarak kullanılan 15.000.000,00TL kayıtlı değerdeki taşınmazların tamamının kısmi bölünme işlemine konu edilmesinde KVK ve 1 seri numaralı Genel Tebliğ düzenlemesi uyarınca bir sorun/engel bulunmamaktadır.

2- Kısmi bölünme işlemi, kayıtlı değer olan 15.000.000,00TL üzerinden gerçekleştirilecek olup, taşınmaza ait rayiç bedelin gayrimenkul değerlendirme şirketi tarafından 20.000.000,00TL olarak belirlenmiş olmasının, bölünme işlemi açısından bir önemi bulunmamaktadır.

3- Bölünme işlemi karşılığında (ortaklara verilmeksizin) doğrudan Tiamat A.Ş. tarafından Marduk Yatırım A.Ş.'den 12.000.000,00TL tutarında iştirak hissesi iktisap edilmiş olduğundan, mükellef kurum tarafından herhangi bir sermaye azaltımı yoluna gidilmeyecektir.

4- Kısmi bölünmeye konu taşınmazın devrinde, KVK'nın 19/b bendi düzenlemesi gereği bu taşınmazın iktisabı ve devrine dair herhangi bir süre şartı (2 yıl) da bulunmadığından, taşınmazın edinim süresi yönünden bölünme işleminde bir ayrıca bir vergisel sorun bulunmamaktadır.

5- Benzer biçimde KDVK'nın 17/4-c bendinde de koşut bir düzenlemeye yer verilmiş bulunduğundan, taşınmaz devrinde KDV yönünden vergiye tabi bir işlem/beyan söz konusu olmayacaktır.

6- Marduk Yatırım A.Ş. tarafından söz konusu taşınmazların 30.11.2020 tarihinde 20.000.000,00TL karşılığı Marduk İnşaat A.Ş.'ye satılmış olmasının, (iştirak hissesi edinilmiş ve oluşan satış kazancı bu şirkette vergilendirilmiş olacağından) kısmi bölünme işlemi açısından görünürde KVK'nın 13'üncü madde düzenlemesi bağlamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı yapıldığı yönünden bir değerlendirme yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

7- Bölünme işleminde taşınmaza ait borçların da devri söz konusu olduğundan, taşınmazların toplam 3.000.000,00TL ödenmemiş KDV ve emlak vergisi borcundan, taşınmazın aynından kaynaklı emlak vergi borcu devir işleminde dikkate alınacak, KDV borcunun ise kısmi bölünme işlemi ile devri söz konusu olmayacaktır. Kısmi bölünmeye dair hesaplama, kayıt ve beyanların buna göre düzeltilmesi gerekecektir.

8- 50 şubeden oluşan "perakende satış mağazası zincirinin" bir bütün olarak, 05.07.2020 tarihinde akdedilen sözleşme hükümlerine ve TTK ve KVK hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilen kısmi bölünme işlemine konu edilmesi ve bu hizmet işletmesine ilişkin tüm aktif ve pasif hesapların devralınmasında, hizmet işletmeleri açısından KVK'nın aradığı işletme bütünlüğü korunduğu için kısmi bölünme işlemi vergi düzenlemelerine uygun bir işlem olarak değerlendirilecektir.

9- Kısmi bölünme işleminde zarar devri söz konusu olmayacağından, Marduk Pazarlama A.Ş. tarafından 2019 hesap dönemi için beyan edilen 3.000.000,00TL mali zarar üzerinden, özsermaye oranında hesaplanan 1.000.000,00TL kısmının Tiamat A.Ş. tarafından geçmiş yıl zararı olarak beyan edilmesi ve dönem vergi matrahının bu duruma indirim dikkate alınarak belirlenmesi olanaklı bulunmamaktadır.

10- Kısmi bölünme kaynaklı hizmet işletmesine ait kredi borçlarının da devri alınması nedeniyle, 2020 yılında ödenen toplam 250.000,00TL faiz ve 120.000,00TL kambiyo zararının finansman giderleri hesabına kaydedilip dönem kazancının tespitinde dikkate alınmış olması işlemi, mevcut vergisel düzenlemelere uygundur.

11- Kısmi bölünme işlemi nedeniyle oluşan kazancın vergiden bağışık tutulmasında eleştiri gerektirir bir husus bulunmamaktadır.

12- Kısmi bölünme işlemine ilişkin olarak 05.07.2020 tarihinde düzenlenen sözleşme, Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun IV/17 fıkrası kapsamında Damga Vergisinden bağışık bulunmaktadır.

YANIT 7

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

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

Bu bent uyarınca toplam vergi yükü, 1 seri numaralı KVK Tebliğın (5.2.1.5) bölümünde yer alan açıklamalara göre tespit edilecektir.

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

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

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

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

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

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

Bu sınır dahilinde, ilgili bulunduğu kazancın genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde tamamen veya kısmen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.

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

Tam mükellef kurumlar yurt dışında bir daimi temsilci vasıtasıyla ya da işyeri/şube açılması şeklinde yürütmekte oldukları faaliyetleri ile ilgili kazanç istisnası, KVK'nın 5'nci maddesinin 1'nci fıkrasının g bendinde yurt dışı şube kazançları istisnası şeklinde düzenlenmiş ve işleyişe dair ayrıntılara da KVK'nın 1 seri numaralı Genel Tebliğ'i'nin 5.8. ayırımında yer verilmiş bulunmaktadır.



TÜRMOB

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

KVK'nın 5/1-b düzenlemesi kapsamında yurt dışı iştirak kazançlarının kurumlar vergisi kanunu karşısındaki durumu ise **GİB'in 18.03.2020 tarih ve 62030549-125[5-2019/406]-E.308436 sayılı Özelgesi üzerinden işlenecektir. Buna göre;**

“...şirketinizin Almanya'da mukim ...şirketinin %100 ortağı olduğu, yine Almanya'da adi ortaklık statüsündeki...nin %53,69 hissesini elinde bulundurduğunu,

90

... şirketi tarafından kar dağıtım kararı alındığında, brüt temettü tutarı üzerinden Almanya vergi mevzuatına göre % 26,375 stopaj yapıldığı, stopaj sonrası net temettü rakamının ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi verme süresi sonuna kadar şirketleri hesabına aktarıldığı, şirketinizin de bu tutarı yurt dışı iştirak kazancı olarak kayıtlarına alarak, Kurumlar Vergisi Kanununun 5/1-b maddesi gereğince yurt dışı iştirak kazancı istisnası olarak beyan ettiğini,

Bununla birlikte şirketinizin Almanya vergi mevzuatı çerçevesinde Almanya Vergi İdaresine dar mükellef olarak beyanname verdiğini ve bu beyanın Almanya Vergi İdaresince kontrol edildiğini, kontrol sonucu ekte yer alan ... tarihli belgeden de görüleceği üzere 2017 dönemi ile ilgili olarak şirketinize ... EUR iade yapıldığını belirterek,

2019 yılında kesinleşen iade tutarının, 2017 dönemi temettü dağıtımından kaynaklanan vergi stopajına ilişkin olması sebebiyle 2019 yılı beyanname verme süresi sonuna kadar şirketinize transfer edilmiş olması ve Kanunun 5/1-b maddesinde belirtilen diğer tüm şartların yerine getirilmesi şartıyla yurt dışı iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde kurumlar vergisine tabi kurumlar sayılmış olup aynı Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında da bu kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların tam mükellef olarak gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde "tahakkuk esası" ve "dönemsellik esası" olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, bu işlemin miktarının ve işlemten kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi ise, bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır. Dönemsellik, tahakkuk etmiş bir gelir için söz konusudur. Bu esaslar dikkate alındığında, bir gelir unsurunun, özel bir düzenleme olmadığı sürece mahiyet veya tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Anılan Kanunun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde;

"(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

b) Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, özel amaç için kurulduğunun ana sözleşmelerinde belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şartıyla, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlar için bu bentte belirtilen şartlar aranmaz.

Bu bent uyarınca vergi yükü, kanunî veya iş merkezinin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabilir kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilir."

hükümleri yer almaktadır.

Anılan maddenin üçüncü fıkrası ile de 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 indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.2 Yurt dışı iştirak kazancı istisnası" başlıklı bölümünde istisna uygulamasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Öte yandan, Kurumlar Vergisi Kanununun "Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubu" başlıklı 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 kâr payı tutarına isabet eden kısmı mahsup edilebilir. Kazanca ilave edilen kâr 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 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 Kanunun 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.

(7) Kurumlar vergisinden indirim konusu yapılan vergilerin yabancı ülkelerde ödendiğini gösterir belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde, yabancı ülkede ödenen veya ödenecek olan vergi, Kanunun 32 nci maddesindeki kurumlar vergisi oranını aşmamak şartıyla o ülkede geçerli olan oran üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertelenir. İbraz edilmesi gereken belgeler, tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilir.

(8) Mücbir sebepler olmaksızın belgelerin bu süre zarfında ibraz edilmemesi veya bu belgelerin ibrazından sonra ertelenen vergi tutarından daha düşük bir mahsup hakkı olduğunun anlaşılması halinde, ertelenen vergiler için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre gecikme zammı hesaplanır.

(9) Bu madde hükmünün uygulanmasında, yabancı para ile ödenen vergilere, bunların ilgili bulunduğu kazançların genel sonuç hesaplarına intikali esnasındaki kur uygulanır."

hükümlerine yer verilmiştir.

VUK'un "Mücbir sebepler" başlıklı 13 üncü maddesinde,

1. Vergi ödevlerinden her hangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık ve tutukluluk;

2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler;
3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler;
4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış bulunması gibi haller mücbir sebepler olarak sayılmıştır.

Aynı Kanunun "Mücbir sebeplerle gecikme" başlıklı 15 inci maddesinde de,

"13 üncü maddede yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin bulunması halinde bu sebep ortadan kalkıncaya kadar süreler işlemez. Bu takdirde tarh zaman aşımı işlemiyen süreler kadar uzar.

Bu hükmün uygulanması için mücbir sebebin malûm olması veya ilgililer tarafından ispat veya tevsik edilmesi lâzımdır."

hükümleri yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, ... tarihinde şirketinize ödenen ... EUR iade tutarının 2017 hesap döneminde elde edilen temettünün bir parçası olduğu, Almanya vergi mevzuatı çerçevesinde dağıtılan temettü üzerinden tahsil edilerek yapılan kontrol sonucunda 2019 yılında şirketinize iade edildiği, elinizde olmayan sebeplerden dolayı yurt dışı iştirak kazancınızın söz konusu kısmının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilemediği anlaşılmış olup Almanya vergi idaresince şirketinize iade edilen söz konusu tutarın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi kapsamında, söz konusu maddede sayılan diğer şartların sağlanması şartıyla, iştirak kazancının elde edildiği 2017 hesap dönemi kurum kazancınızın tespitinde istisna olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Anılan istisnanın uygulanması noktasında "İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi" şartı açısından Almanya vergi idaresince yapılan kontroller sebebiyle geçen süre ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 13 üncü maddesi kapsamında mücbir sebep hali olarak değerlendirilecektir."

Yurt dışında kurulu şubeler aracılığı ile elde edilen kazançta dair vergisel bağışıklık ise K.K.T.C.'de kurulu bulunan şubeler özelinde, Türkiye Cumhuriyeti ile KKTC arasında imzalanan ÇVÖA üzerinden işlerlik kazanmaktadır. 17.11.1988 tarih ve 19992 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 10.11.1988 tarih ve 3500 sayılı Kanun ile yürürlüğe giren, Türkiye Cumhuriyeti ile Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaybını Önleme Anlaşması'nın 3'üncü maddesinin 2 nci fıkra hükümlerine bakılmaksızın : a) Kuzey Kıbrıs'ta doğan ve Türkiye Cumhuriyeti Hükümetine veya Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasına ödenen faizler, Kuzey Kıbrıs vergisinden istisna edilecektir; b) Türkiye'de doğan ve Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Hükümetine veya Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyet Merkez Bankasına ödenen faizler, Türk vergisinden istisna edilecektir.

Benzer biçimde söz konusu anlaşmanın 22'nci maddesi uyarınca, Türkiye mukimleri için çifte vergilendirme aşağıdaki şekilde önlenecektir :

"a) Bir Türkiye mukimi, bu Anlaşmanın kuralları uyarınca Kuzey Kıbrıs'ta vergilen-dirilebilen ve bu fıkranın c) bendi dışında kalan bir gelir elde ettiğinde, söz konusu gelir, Türkiye'de gelir üzerinden alınan her türlü vergiden istisna edilecektir. Ancak, bu mukimin geri kalan geliri üzerinden

müterakki tarife göre Türkiye'de ödeyeceği verginin hesabında söz konusu istisna gelir, sanki istisnaya tabi değilmiş gibi dikkate alınacaktır. b) Bu fıkranın c) bendi hükümlerine bakılmaksızın Türkiye Cumhuriyeti mukimi bir kurum, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti mukimi bir kurumdan elde etmiş olduğu temettüler dolayısıyla Türkiye'de vergilendirilmeyecektir. Ancak bu hükmün uygulanabilmesi için Türkiye'de mukim kurumlar arasında elde edilen temettülerin Türkiye'de kurumlar vergisine tabi tutulmaması şarttır. c) Türkiye, bir mukiminin, bu Anlaşmanın 8 inci maddesinin 2 nci fıkrası, 10 uncu, 11 inci ve 12 nci maddeleri ile 13 üncü maddesinin 4 üncü fıkrası uyarınca Kuzey Kıbrıs'ta vergilendirilebilen bir gelir elde etmesi halinde, Kuzey Kıbrıs'ta söz konusu gelir üzerinden ödenen vergiyi, Türkiye'de tarh edilen verginin Kuzey Kıbrıs'ta elde edilen gelire isabet eden kısmından mahsup edecektir. Ancak, Kuzey Kıbrıs'ta ödenen verginin Türkiye'de ödenmesi gereken vergiden fazla olması halinde, aradaki fark dikkate alınmayacaktır.

Bu bağlamda, Türkiye'de tam mükellef kurumların KKTC'de yürüttükleri ticari faaliyetler kapsamında elde edilen ticari kazançlar üzerinden vergileme KKTC tarafından yapılacak, Türkiye'de yasal defter kayıtlarına intikal ettirilen bu kazançlar ayrıca vergi matrahına dahil edilmeyecektir.

KVK'nın 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi uyarınca, Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Konu ile ilgili olarak, 15/02/2019 tarih ve 30687 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 17 seri numaralı KVK Genel Tebliği ile 1 seri numaralı Tebliğe 15.3.11. ayırım olarak eklenen idari düzenlemeler aşağıdaki gibidir.

“VUK'un 11 inci maddesinin yedinci fıkrası ile Cumhurbaşkanına; ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetki verilmiştir.

VUK'un 11 inci maddesinin yedinci fıkrası ile Cumhurbaşkanına verilen yetki, 19/12/2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18/12/2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile kullanılmıştır.

Söz konusu Kararın eki Kararın 1 inci maddesinde, GVK'nın 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetlerinin vergi kesintisi kapsamına alınmış olduğu, bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Mezkûr Kararın 2, 3 ve 4 üncü maddeleri gereğince, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere (ödemeye yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın) yapılan ödemeler üzerinden;

- Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca %15,

- Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi uyarınca %0,
 - Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca %15
- oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2009/14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının birinci maddesinin birinci fıkrasına eklenen on birinci bent uyarınca, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Buna göre, Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, tam mükellef bir kurum tarafından kendilerine internet ortamında verilen reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler. Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar dışında kalanların ise tam mükellef bir kurumdan aldığı internet ortamındaki reklam hizmetleri karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapma yükümlülükleri bulunmamaktadır.

İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemelerin bu hizmetin verilmesine aracılık eden tam mükellef bir kuruma yapılması halinde, bu ödemeler üzerinden %0 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Öte yandan, internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden tam mükellef kurum tarafından, bu hizmetin karşılığı olarak hizmeti verene yapılan ödemeler üzerinden de vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, ödemenin bu hizmetin verilmesine aracılık eden kuruma yapılması ve daha sonra hizmete aracılık eden kurum tarafından tahsil edilen hizmet bedellerinin asıl hizmet sunucusuna ödenmesinde de vergi kesintisi yapılması gerekmekte olup asıl hizmet sunucusunun tam mükellef olması halinde vergisi kesintisi oranı %0 olarak uygulanacaktır.

Ayrıca, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık eden gerçek kişilere yapılan ödemelerde vergi kesintisi oranı %15 olarak uygulanacaktır. Söz konusu vergi kesintisi uygulamasında gerçek kişinin tam veya dar mükellef olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

İnternet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlerin mükellef olup olmadığına bakılmaksızın, bu hizmetlere ilişkin ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı 1/1/2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup hizmet bu tarihten önce verilmiş olsa dahi, anılan tarihten itibaren (bu tarih dahil) yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.”

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

Diğer taraftan, 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 Tebliğin 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 Tebliğin yürürlük tarihinden sonra yapılması durumunda, hizmetin Türkiye'de icra edilmesine karşın Anlaşma hükümlerine göre Türkiye'nin vergi alma yetkisinin oluşmadığının açıkça tespitine bağlı olarak, Tebliğin ekinde yer alan 1 ve 2 no.lu formlar ibraz edilmek suretiyle yürürlük tarihinden itibaren yapılacak ödemeler üzerinden 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 bulunulan 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 Dağıtım 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 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.”



TÜRMOB

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

Bu defa GİB'in İnternet ortamında reklam hizmetinin verilmesine aracılık eden şirketin, Google firmasına yaptığı ödemelerde tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunda 18.11.2020 tarih ve 62030549-120[94-2019/1601]-E.854745 sayılı Özelgesinde ise aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunun ve ek dilekçenin incelenmesi neticesinde; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, Şirketinizin Google ve Facebook üzerinden reklam vermek isteyen müşterilere aracılık yaptığı, verdiğiniz hizmetin yurt içi müşterilerin hem yurt içi hem yurt dışı reklamlarını kapsadığı belirtilerek verilen reklam hizmeti karşılığında yapmış olduğunuz ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

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

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

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

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

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

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

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



TÜRMOB

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

Diğer taraftan, söz konusu Karar ile ilgili açıklamaların yer aldığı 1 seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "30.4.11.1.1. İnternet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin ödemeler üzerinden yapılacak vergi kesintisi" başlıklı bölümünde;

"476 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında yapılan değişiklik uyarınca, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Buna göre, Tebliğin (15.1.) bölümünde sayılan vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, dar mükellefiyete tabi bir kurumun internet ortamında verdiği reklam hizmeti karşılığında bu kuruma yapacakları ödemeler üzerinden %15 oranında vergi kesintisi yapmakla yükümlüdürler.

..."

hükmüne yer verilmiştir.

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

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

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

- Sözleşme de dahil olmak üzere hizmete ilişkin süreçlerin Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yürütülmemesi kaydıyla yurt dışında yayınlanmak üzere vermiş oldukları internet ortamında reklam hizmetleri Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yapılan işler olarak değerlendirilemeyeceğinden,

yurt dışındaki müşterilere yönelik olarak yurt dışında yayınlanan internet ortamında reklam hizmetlerine ilişkin olarak yapacağınız ödemelerden 476 sayılı Karar kapsamında vergi kesintisi yapmanıza gerek bulunmamaktadır.

Öte yandan, yurt içindeki müşterilere yönelik olarak yurt içinde yayınlanan internet ortamında reklam hizmetlerine ilişkin olarak dar mükellefiyete tabi kurumlara yapacağınız ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesine göre %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

GİB tarafından verilen 14.08.2020 tarih ve 62030549-120[94-2019/120]-E.595945 sayılı Özelge ile de "İnternet Ortamında Verilen Reklam Hizmetleri İçin Yapılan Ödemelerden KDV ve Gelir Vergisi Tevkifat Yapılıp Yapılmayacağı" hususunda aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.



TÜRMOB

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

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Kurumunuzun Türkiye şubesi tarafından yurt dışı mukimi firmalardan alınan reklam hizmeti karşılığı yapılacak olan ödemelerden, katma değer vergisi ve gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden:

101

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 15 inci maddesinin birinci fıkralarında; kamu idare ve kuruluşları, iktisadi kamu kuruluşları, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıkları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadi işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya zirai işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin, söz konusu maddelerde bentler halinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dahil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir ve kurumlar vergilerine mahsuben tevkifat yapmaları gerektiği hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr Kanunun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında ise dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı; bu fıkranın (d) bendinde ise Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerektiği belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanununun 11 inci maddesinin yedinci fıkrası ile Cumhurbaşkanına; ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına, ödeme yapan veya ödemeye aracılık edenlerin vergi kanunlarına göre vergi kesintisi yapmak zorunluluğu bulunup bulunmamasına, ödemenin konusunun mal veya hizmet alım satımı olup olmamasına, elektronik ortamda gerçekleştirilip gerçekleştirilmemesine, ödeme yapılanın bu tutarı vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapıp yapmamasına bakılmaksızın, vergiye tabi işlemlere taraf veya aracı olanlara vergi kesintisi yaptırmaya, iş grupları, iş neveleri, sektörler ve emtia grupları itibarıyla, vergiye tabi işlemle ilgili, vergi kanunlarında belirtilen alt ve üst limitler arasında olmak şartıyla, farklı kesinti oranları tespit etmeye yetki verilmiştir.

Bu fıkra ile Cumhurbaşkanına verilen yetki, 19/12/2018 tarihli ve 30630 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 18/12/2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanî Kararı ile kullanılmıştır.

Söz konusu Kararın eki Kararın 1 inci maddesinde, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetlerinin vergi kesintisi kapsamına alınmış olduğu, bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır.

Mezkûr Kararın 2, 3 ve 4 üncü maddeleri gereğince, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere (ödemeye yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın) yapılan ödemeler üzerinden;

- Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi uyarınca %15,
 - Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesi uyarınca %0,
 - Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca %15
- oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Buna göre, internet ortamında verilen reklam hizmetlerine ilişkin olarak, bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellef kurumlara yapılan ödemeler üzerinden, 476 sayılı Kararın eki Karar gereğince, %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Dolayısıyla, yurt dışı mukimi firmalardan alınan internet ortamında reklam hizmetlerine ilişkin olarak yurt dışı mukimi firmalara şubeniz tarafından 1/1/2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemeler üzerinden, 476 sayılı Kararın eki Karar gereği %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-1/1 inci maddesinde; Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu,

-4/1 inci maddesinde; hizmetin teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği,

-6 ncı maddesinde; işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği,

-9/1 inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1.1.) 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.



TÜRMOB

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

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

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

103

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

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, şubeniz tarafından yurt dışı mukimi firmalardan alınan reklam hizmetinden Türkiye'de faydalandığından bu hizmet KDV'ye tabi olup hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin Şubeniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV beyannamesiyle beyan edilip ödenmesi gerekmektedir."

Bilindiği üzere faktoring, işletmelerin mal ve hizmet satışlarından doğan yurt içi ve yurt dışı vadeli alacaklarının faktoring şirketi tarafından temlik alınarak garanti, alacak ve tahsilat yönetimi, finansman hizmetlerinin bir arada sunulduğu bir finansman yöntemidir.

Kural olarak alacaklar, temlik yoluyla faktoring şirketine geçtiği için tahsilat işlemleri faktoring şirketi aracılığıyla yapılır. Böylece faktoring şirketi alacak yönetimini de üstlenmiş olur. Finansman işleminin bir sonucu ve çeşitli komisyon ve faiz ödemesi kaşılığı olarak, vadesinden önce limit dahilindeki alacakların belli bir ön ödeme oranı üzerinden satıcı firmaya faktoring şirketi tarafından ödenmektedir.

Faktoring şirketleri, 6361 sayılı FİNANSAL KİRALAMA, FAKTORİNG, FİNANSMAN VE TASARRUF FİNANSMAN ŞİRKETLERİ KANUNU ile kurulmakta ve bu Kanun ile FİNANSAL KİRALAMA, FAKTORİNG VE FİNANSMAN ŞİRKETLERİNİN KURULUŞ VE FAALİYET ESASLARI HAKKINDA YÖNETMELİK ve FAKTORİNG İŞLEMLERİNDE UYGULANACAK USUL VE ESASLAR HAKKINDA YÖNETMELİK düzenlemelerine göre faaliyette bulunmaktadır. Türkiye'de kurulu finansal kiralama, faktoring, finansman ve tasarruf finansman şirketleri bu Kanun hükümlerine tabidirler.

Kanun 38'nci maddesinde tanımlı "Faktoring Sözleşmesi", mal veya hizmet satışından doğmuş fatura ile tevsik edilen alacaklar ile Kurulca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde tevsik edilebilen mal veya hizmet satışına bağlı doğacak alacakları devir almak suretiyle, faktoring şirketinin müşterisine sağladığı tahsilat, borçlu ve müşteri hesaplarının tutulmasının yanı sıra finansman veya faktoring garantisi fonksiyonlarından herhangi birini ya da tümünü içeren sözleşmedir.

Özetle, faktoring faaliyetlerinin fonksiyonları dikkate alındığında, faktoring sözleşmeleri; alacağın temliki, finansman (ön ödeme, kredi), vekalet, hizmet ve garanti unsurlarını içermesi sebebiyle karma muhtevalı, tarafların edimlerinin belli bir zamana yayılması sebebiyle de sürekli borç ilişkisi doğuran bir nitelik arz etmektedir.

Faktoring ücreti, komisyonu, masrafları faktoring şirketi tarafından yapılan anlaşmaya göre müşteri ve/veya borçludan tahsil edilir ve (ön ödemeli işlemler hariç) alacakların tahsilatını müteakip, müşteri ile yaptığı anlaşmaya göre, müşterinin borçları düşüldükten sonra, faktoring işlemlerinden

artabilecek bakiyeyi müşteriye öder. Ön ödeme oranı, temlik edilen alacakların vadesi, işlem hacmi ve alacakların kredibilitesine bağlı olarak belirlenen onaylı alacakların ne kadarlık kısmının müşteriye finansman olarak kullanılacağını ifade eden oran olarak belirlenmektedir.

Factoring işlemleri,, Tam Hizmet Faktoringi kavramsal çerçevesi altında satıcı firma ile faktoring şirketi arasında devamlılık gösteren bir anlaşma ile faktor, normal ticari ilişkilerden doğan ve doğacak tüm fatura ve benzeri belgeler ile tevsik edilen alacakları temlik almayı, alacakları tahsil etmeyi, alacak kayıtlarını tutmayı ve ön ödeme yapmayı kabul eder. Bu tür faktoring hizmetleri, alacakların tahsil edilememe riskinin faktoring şirketince üstlenilip üstlenilmemesi durumuna göre iki alt gruba ayrılır.

a) Kabilirücu (Geri Dönüslü) Faktoring: Faktoring şirketinin Borçlu'nun ödememe riskini üstlenmediği işlemlerdir. Bu işlemde, alacakların ödenmemesi durumunda faktoring şirketinin satıcı firmaya rücu etme ve yapılan ön ödemeyi talep etme hakkı bulunur.

b) Gayri kabilirücu (Geri Dönüslüz) Faktoring: Faktoring şirketinin faktoring sözleşmesi hükümleri çerçevesinde borçlunun ödememe riskini üstlendiği işlemlerdir. Borçlu (alıcı) ve müşteri (satıcı) arasındaki temel ilişkiden ya da sair sebeplerden kaynaklanabilecek ihtilaf halleri garanti kapsamı dışındadır.

Factoring işlemlerinde faktoring şirketleri tarafından aşağıdaki ücret ve masraf unsurları tahsil olunacaktır.

i-Factoring şirketi tarafından sunulan finansal hizmetler karşılığında müşteriden alınan ücret/komisyon

ii- Kullandığı ön ödemeye karşılık alınan faiz/factoring ücreti,

iii- Faktoring ücreti ve komisyon dışında, aldığı (posta, havale, EFT, vb.) bedel/ücret.

Factoring hizmetleri karşılığında alınan komisyon, ücret ve masraf gibi gelirler BSMV'ye tabidir. Yalnız, Türkiye'ye döviz kazandırıcı işlemlerden doğan faktoring ücret, komisyon ve masrafları BSMV'den muaftır.

KVK'nın 5/1-f bendi düzenlemesi ile "Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanunî takibe alınmış veya Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonuna borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerinin ve ipotek verenlerin sahip oldukları taşınmazlar, iştirak hisseleri, kurucu senetleri ve intifa senetleri ile rüçhan haklarının, bu borçlara karşılık **(7061 sayılı kanunun 89 uncu maddesiyle değişen ve 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe giren)** bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu Fona devrinden sağlanan hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı ile bankaların **(7061 sayılı kanunun 89 uncu maddesiyle eklenen ve 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere)**, finansal kiralama ya da finansman şirketlerinin bu şekilde elde ettikleri **(7061 sayılı kanunun 89 uncu maddesiyle değişen ve 01.01.2018 tarihinde yürürlüğe giren)** söz konusu kıymetlerden taşınmazların (6361 sayılı Kanun kapsamında yapılan finansal kiralama işlemlerinde kiracının temerrüdü sebebiyle kanuni takipteki finansal kiralama alacakları karşılığında tarafların karşılıklı mutabakatıyla kiralayanın her türlü tasarruf hakkını devraldığı finansal kiralama konusu taşınmazlar dâhil) satışından doğan kazançların %50'lik, diğerlerinin satışından doğan kazançların %75'lik kısmı" vergiden bağışık tutulmuş bulunmaktadır.



Bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine borçları nedeniyle kanuni takibe alınmış veya TMSF'ye borçlu durumda olan kurumlar ile bunların kefillerine ve ipotek verenlere tanınan istisna ile ilgili olarak 1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Tebliğinde ise aşağıdaki açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır.

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

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

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

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

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

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

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

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

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



hasılatın bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden kazançların tamamı istisna kapsamına alınmıştır.

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

Söz konusu düzenlemeden istifade edilmemesi halinde ve gerekli koşulların taşınması durumunda aynı Kanunun 5/1-e bendi düzenlemesinden de istifade edilebilecekse de, bu düzenleme için öncelikli koşul olarak, istisna uygulamasına konu olacak taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının en az iki tam yıl (730 gün) süreyle kurumun aktifinde yer alması, diğer bir ifadeyle kurumun bu değerlere iki tam yıl süreyle bilfiil sahip olması gerekmektedir.

Varlık yönetim şirketleri (VYŞ) ise KVK'nın 5/1-f düzenlemesi kapsamı dışında bulunmaktadır. Varlık Yönetim Şirketleri (VYŞ) 01.01.2003 tarihinden itibaren 4743 sayılı Kanun'un Geçici 3/7'nci bendi düzenlemesi ile kurulmaya başlanılmış olup, 19.10.2005 tarihinden itibaren ise ilgili düzenleme aynı içerikte olmak üzere, 5411 sayılı Bankacılık Kanun'unun 143'üncü maddesi olarak düzenlenilmiştir.

Bu şirketler, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu hükümlerine tabi olup, söz konusu Kanun düzenlemelerine uygun olarak **Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun (BDDK) onayı ile** kurulurlar.

VYŞ faaliyetleri, 5411 sayılı Bankacılık Kanunu'nun 143. 'üncü maddesi kapsamında çıkartılan 01.11.2006 tarihli Varlık Yönetim Şirketlerinin Kuruluş ve Faaliyet esasları Hakkında Yönetmelik ile düzenlenmektedir.

VYŞ'ler;

-5411 Sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında **Mevduat ve Katılım Bankaları,**

-6361 Sayılı Kanun Kapsamında **Factoring, Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerinin**

tahsili şüpheli/donuk alacaklarını;

1-Bireysel Alacak Temliki,

2-Alacak Portföy Devir ve Temliki,

3-Hasılat Paylaşım Yoluyla Devri,

şekilde ve 6098 Sayılı Borçlar Kanunu 183 ila 194'ncü maddelerdeki “Alacağın Devri”

Düzenlemeleri kapsamında satın alarak tahsilatını gerçekleştirmektedirler.

Varlık Yönetim Şirketleri, Gider Vergileri Kanunu'nun 28'nci maddesi uyarınca “Banker” statüsünde olup, esas faaliyet gelirleri olarak komisyon, faiz, temettü, alacak temlik ve tahsiline dair diğer gelirler itibariyle BSMV, danışmanlık, aracılık, menkul/gayrimenkul satışları itibariyle KDV mükellefidirler.



TÜRMOB

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

Bankalar, özel finans kurumları ve diğer malî kurumların alacakları ile diğer varlıklarının satın alınması ve yeniden yapılandırılarak satılması amacıyla, kuruluş ve faaliyet esasları Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından belirlenecek **varlık yönetim şirketlerinin** kuruldukları takvim yılı ve bunu izleyen beş yıl süresince **yaptıkları işlemler ve bu işlemlerle ilgili** olarak;

i-Düzenlenen kâğıtlar, kuruluş işlemleri de dahil olmak üzere,

1-488 sayılı Damga Vergisi Kanununa göre ödenecek damga vergisinden,

2-492 sayılı Harçlar Kanununa göre ödenecek harçlardan,

ii-Her ne nam altında olursa olsun tahsil edilecek tutarlar ise,

1-6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu gereği ödenecek banka ve sigorta muameleleri vergisinden,

2-1318 sayılı Finansman Kanununa göre ödenecek taşıt alım vergisinden,

3-Kaynak kullanımı destekleme fonuna yapılacak kesintilerden,

4-4077 sayılı Tüketicinin Korunması Hakkında Kanunun 29 uncu maddesi hükmünden

istisnadır.

01.01.2022 tarihinden geçerli olmak üzere 26 Ekim 2021 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 7338 sayılı Kanun’la yapılan değişiklik ile yukarıda yer alan vergisel bağımsızlıklar özelinde, Varlık yönetim şirketlerine kuruldukları takvim yılı ve bunu izleyen beş yıl süresince uygulanan damga vergisi, harç ve KKDF istisnası sürekli hale getirilmiş, söz konusu şirketlere tanınan BSMV istisnası ise kaldırılmıştır.

KDVK’nın 17/4-1 bendinde yer alan düzenlemeye göre, 30.1.2002 tarihli ve 4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile

KDVK’nın 17/4-r bendinde yer alan düzenlemeye göre, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi,

katma değer vergisinden istisnadır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin “4.11.Varlık Yönetim Şirketlerinin Bazı Teslimleri ile Finansal Yeniden Yapılandırma Hükümleri Kapsamında Bazı Borçların Teminatını Oluşturan Mal ve Hakların Teslimi” ve “4.16.3. Bankalara, Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerine Borçlu Olanların ve Kefillerinin Borçlarına Karşılık Yapılan Teslimlere İlişkin İstisna Uygulaması” başlıklı bölümlerinde düzenlemeler ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yer verilmiştir.

“4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi



nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi KDV'den müstesnadır.

Örnek:(A) Varlık Yönetim Şirketi tarafından bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devralınan alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların müzayede yoluyla satışı işleminde, bu mal ve hakların alacağa mahsuben (A) tarafından satın alınması ve (A) tarafından alacağa mahsuben satın alınan hak ve alacakların üçüncü şahıslara satışı KDV'den istisna tutulacaktır.

Varlık yönetim şirketinin devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların bedelinin varlık yönetim şirketine ödenmesi şartıyla borçlu tarafından satılması, genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.”

“Bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlar ile kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve teslimi KDV'den istisnadır. Bu istisnanın uygulanabilmesi için iştirak hisseleri ile taşınmazların iki yıl aktifte bulundurulması gerekmez.

İstisna sadece bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine olan borca karşılık, banka, finansal kiralama ve finansman şirketlerine yapılacak devir ve teslimler ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve tesliminde uygulanır. Borca karşılık banka, finansal kiralama ve finansman şirketleri dışında üçüncü kişilere yapılan satışlar, istisna kapsamında değerlendirilmez.

Finansal kiralama ve finansman şirketlerinin 1/1/2018 tarihinden önce, borçlarına karşılık borçlu ve kefillerden aldıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin 1/1/2018 tarihinden sonraki devir ve teslimleri de istisna kapsamındadır.

İstisna uygulanabilmesi için, devir ve teslim konu taşınmaz ve iştirak hisselerinin bankaya, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanlara veya bu borca kefil olanlara ait olması gerekir.

İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlere uygulanır. Bağış, hibe şeklindeki devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

Öte yandan, söz konusu istisna uygulamasında, borçlu olanlar, kefiller ile finansal kiralama ve finansman şirketlerinin, taşınmaz ve iştirak hisselerini ticaretini yapmak amacıyla aktiflerinde bulundurup bulundurmadıkları dikkate alınmaz.

Örnek: (F) Bankasının borçlusuna ait gayrimenkulün borcuna karşılık İcra Müdürlüğü tarafından bankaya satışı, 3065 sayılı Kanunun (17/4-r) maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.”

Bu hükümlerden istifade edilememesi halinde, aynı Kanunun 17/4-r bendi düzenlemesi kapsamında değerlendirilme yapılması da mümkündür. Düzenleme gereği, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi de vergiden bağışiktır.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde buldukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Bu fıkranın (u) bendi kapsamında varlık kiralama şirketlerine ve (y) bendi kapsamında finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerinin, kaynak kuruluş ve kiracı tarafından üçüncü kişilere satışına ilişkin en az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

Kanunun (17/4-r) maddesi uyarınca yapılan teslimlerle ilgili alış ve giderlere ait KDV'nin indirimine dair ayrıntılı açıklamalara KDV Genel Uygulama Tebliğinin "4.16. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İştirak Hisseleri ve Taşınmazların Satışı" başlıklı bölümünde yer verilmiş bulunmaktadır.

GİB'in 06.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.55.15.01-2010-KDV-ÖZE-23-201 sayılı Özelgesinde uygulamanın vergisel olarak değerlendirilmesinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"İlgide kayıtlı dilekçenizde, Müdürlüğünüzün ... sayılı dosyalarında alacaklı Türkiye ... Bankası A.Ş. tarafından ... lehine temlik edilen alacağın teminatı bulunan hacizli mal ve hakların satışa çıkarılacağından bahisle, alacaklı şirketin veya satışa iştirak edecek üçüncü şahısların söz konusu mal ve hizmetleri satın almaları durumunda, bu teslimlerin katma değer vergisinden istisna olup olmayacağı hususunda tereddüde düşüldüğü belirtilerek Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun (17/4-1) maddesine göre, 30/1/2002 tarih ve 4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi katma değer vergisinden istisnadır.

Söz konusu madde ile varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi katma değer vergisinden istisna edilmektedir.

Buna göre, adı geçen varlık yönetim şirketi tarafından bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devralınan alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların müzayede yoluyla satışı işleminde, bu mal ve hakların alacağı mahsuben varlık yönetim şirketleri tarafından satın alınması ve varlık yönetim şirketleri tarafından alacağı mahsuben satın alınan hak ve alacakların üçüncü şahıslara satışı katma değer vergisinden istisna tutulacaktır.

Ancak, varlık yönetim şirketinin devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların bedelinin varlık yönetim şirketine ödenmesi şartıyla borçlu tarafından satılması, genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi olacaktır."



TÜRMOB

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

GİB'in 29.01.2019 tarih ve 52796708-130-E.1781 sayılı ve 20.06.2016 tarih ve 85373914-130[53.01.67]-109 sayılı Özelgelerinde ise uygulamanın vergisel olarak değerlendirilmesinde (ortak-benzer) aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“.....

110

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun (17/4-1) maddesine göre, 30/1/2002 tarih ve 4743 sayılı Kanun hükümlerine göre kurulan varlık yönetim şirketlerinin bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devraldığı alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi ile aynı Kanuna göre finansal yeniden yapılandırma çerçeve anlaşmaları hükümleri kapsamında yeniden yapılandırılan borçların ödenmemesi nedeniyle bu borçların teminatını oluşturan mal ve hakların (müzayede mahallinde satışı dahil) teslimi katma değer vergisinden istisnadır.

Buna göre, varlık yönetim şirketleri tarafından bankalar, özel finans kurumları ve diğer mali kurumlardan devralınan alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatını oluşturan mal ve hakların müzayede yoluyla satışı işlemi, bu mal ve hakların alacağa mahsuben varlık yönetim şirketleri tarafından satın alınması ve varlık yönetim şirketleri tarafından alacağa mahsuben satın alınan hak ve alacakların üçüncü şahıslara satışı katma değer vergisinden istisna tutulacaktır.

Ancak, varlık yönetim şirketinin devraldığı alacakların tahsili amacıyla, alacaklı adına ipotekli veya rehinli olmayıp genel haciz yolu ile başlatılmış icra takibi neticesinde kaydına iştirak haczi konulmuş olan taşınmaz ve taşınır malların satılması, genel hükümler çerçevesinde katma değer vergisine tabi olacaktır.”

GİB'in 22.06.2020 tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.440468 sayılı Özelgesinde ise (benzer) aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“.....

Söz konusu istisnaya ilişkin olarak KDV Genel Uygulama Tebliğinin "**Varlık Yönetim Şirketlerinin Bazı Teslimleri ile Finansal Yeniden Yapılandırma Hükümleri Kapsamında Bazı Borçların Teminatını Oluşturan Mal ve Hakların Teslimi**" başlıklı (II/F-4.11.) bölümünde gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Buna göre, Şirketinizin ilgili mevzuat hükümlerine göre kurulmuş olması ve bankalar ve/veya finansman şirketleriyle yapılan hasılat paylaşımı modeli çerçevesinde temlik sözleşmesine konu edilen alacakların kurumlar vergisi ve bankacılık mevzuatı uyarınca Şirketinize devredilmiş sayılması kaydıyla, söz konusu alacakların tahsili amacıyla bu alacakların teminatı oluşturan araçların satışı, KDV Kanununun 17/4-1 maddesine göre KDV'den istisna tutulacaktır.”

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- Türkiye-KKTC arasında düzenlenen ÇVÖA hükümleri uyarınca Türkiye mukimi şirketlerin KKTC'de kurulu şubeleri/KKTC'deki ticari faaliyetleri nedeniyle bu ülkede elde ettikleri kazançları KKTC tarafından vergilendirilmekte olup, Türkiye'de vergiden bağışık bulunmaktadır.

2- KKTC'de bulunan şubede 2020 yılında gerçekleştirilen ticari faaliyet sonucu olarak elde edilen 1.100.000,00 TL kazanç için KVK'nın 5/1-b veya 5/1-g bendi düzenlemeleri kapsamında gerek genel, gerekse bu bentlerde yer alan süre ve koşullara uygunluk (KKTC şube kazancı, 31.12.2020



tarihine dek Türkiye'ye getirilmemiş veya banka hesaplarına aktarılmamış bulunması) bakımından özel bir vergisel değerlendirme yapmak söz konusu olmayacaktır.

3- KKTC şubesi tarafından elde edilen kazancın 1.100.000,00 TL olması nedeniyle, 2020 hesap dönemi kayıtlarına alınıp beyanname üzerinde indirim olarak gösterilecek kazanç tutarının da 1.000.000,00 TL değil, 1.100.000,00TL olması gereklidir.

4- KKTC'de beyan edilerek ödenen 100.000,00 TL verginin 2020 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinden mahsubu da söz konusu olmayacaktır.

5- İrlanda'da yerleşik Ishtar Holdings PLC'den, tamamı (bu şirkete ait) internet siteleri kullanılarak / bu siteler üzerinden, "şirket ürünlerinin İngiltere'de tanıtım ve satışına yönelik reklam ve pazarlama hizmeti" karşılığı yapılan ödemelerin, ilgili dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmasında vergisel yönden bir eleştiri bulunmamaktadır.

6- İrlanda'da yerleşik Ishtar Holdings PLC'den, tamamı internet siteleri kullanılarak / bu siteler üzerinden, "şirket ürünlerinin İngiltere'de tanıtım ve satışına yönelik reklam ve pazarlama hizmeti" karşılığı yapılan ödemeler İrlanda'da elde edilen ticari kazanç kapsamında bulunduğundan, söz konusu ödemeler üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamında herhangi bir Kurumlar Vergisi tevkifatı yapılmayacaktır.

7- Ayrıca, söz konusu reklam ve tanıtım hizmetinden İngiltere'de faydalanıldığından, KDVK'nın 9'uncu maddesi kapsamında KDV tevkifatının yapılması ve mükellef kurum tarafından beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır.

8- İlgili reklam ve tanıtım hizmeti yurt dışında verilmiş ve yurt dışında faydalanılmış olduğundan, yapılan ödemeler üzerinden KVK Genel Tebliğ ve 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı kapsamında herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

9- Damga Vergisi Kanunu'na ekli (2) sayılı tablonun IV/20 fıkrası kapsamında, faktoring şirketlerinin müşterileriyle yaptıkları faktoring sözleşmeleri ile bu sözleşmelere ilişkin olarak düzenlenen diğer kâğıtlar Damga Vergisinden bağışık bulunduğundan, 30.12.2020 tarihinde 2 nüsha düzenlenen Faktoring Sözleşmesi üzerinden herhangi bir damga vergisi beyan edilip ödenmeyecektir.

10- 1.000.000,00 TL tutarındaki ticari alacağın Z Faktoring A.Ş.'ye, uyarınca devredilmesinden kaynaklanan 50.000,00 TL işlem komisyonu ve 35.000,00 TL peşin faiz olmak üzere toplam 85.000,00 TL ödeme, dönem kazancının tespitinde gider niteliğini haizdirler.

11- Rücu edilebilir faktoring, tahsilat işlemi esasına dayandığı ve soruda temlik alınan alacağın %80'i oranında ön ödemenin 31.12.2020 tarihinde, $(1.000.000,00 - 85.000,00) = 915.000,00 \times \%80 = 732.000,00$ TL olarak yapılmış olduğu gösterildiğinden, işlem kaynaklı 85.000,00 TL finansman giderinin 2020 hesap dönemine isabet eden kısmının gider olarak kabulü ile hesaplama sonucu bulunulacak bakiye tutarın ise gelecek dönemlere ait giderler hesabında izlenilmesi gerekmektedir.

12- KVK'nın 5/1-f madde düzenlemesinde yer verilen istisna hükmünden yararlanılması, taşınmazın borca karşılık (işlem özelinde) sadece finansal kiralama şirketine satışı veya devri durumunda mümkün olup, icra yoluyla üçüncü kişilere satış yapılması hali, satıştan elde edilen kazancın finansal kiralama şirketine olan borçların tasfiyesinde kullanılsa dahi KVK'nın 5/1-f bendinde yer alan istisnadan (400.000,00 TL olarak) yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu nedenle işlemde, borcun ödenmesinde kullanılan satış kazancı için KVK'nın 5/1-f bendi düzenlemesinden yararlanılamayacak, satış işleminden kaynaklı $1.500.000,00 \text{ TL} - (500.000,00 + 100.000,00) = 900.000 \text{ TL}$ kar vergilendirilecektir.

13- İcra dairesindeki satış işlemine konu taşınmaz iki tam yıl işletme aktifinde yer almadığından, satış işleminde ayrıca KVK'nın 5/1-e bendi düzenlemesinden yararlanılabilmesi de söz konusu olamayacaktır.

14- İcra dairesinde gerçekleştirilen satış işleminde KDVK'nın 1 ve 17/4-r bendi düzenlemeleri gereği KDV hesaplanılacaktır.

15- Süperbank A.Ş. tarafından Tiamat A.Ş.'ye ait olup, Süper Varlık Yönetim A.Ş.'ye, devredilen 3.000.000,00TL kredi borcuna karşılık, adı geçen varlık yönetim şirketine toplam 750.000,00TL ödeme yapılması hususunda sulh yoluyla anlaşılarak kredi borcunun kapatılması,



TÜRMOB

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

3.000.000,00-750.000,00 TL = 2.250.000 TL'ye VUK'un 324'üncü maddesi uyarınca vazgeçilen alacak niteliği kazandırmış bulunmaktadır. Bu yolla, 2.250.000,00TL Tiamat A.Ş. tarafından *özel bir karşılık hesabına alınarak üç yıllık sürede zararla mahsup edilebilecek, aksi halde 2022 yılı dönem kazancına dahil olunacaktır.*

16- KVK'nın 5/1-f bendi düzenlemesi ve KVK 1 seri numaralı Genel Tebliğ açıklamaları gereği olarak, söz konusu vergisel bağımsızlık yalnızca **bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine (TMSF dahil) olan borçlara ve bunlar tarafından kanuni takibe alınmış borca karşılık bu kurumlara devredilen varlıklara bağlandığı için, bu kapsamda yer almayan varlık yönetim şirketleri ile gerçekleştirilen işlemlerde, ilgili vergisel düzenlemelerin işletilmesi olanaklı bulunmamaktadır. Bu bağlamda** borçların tasfiyesinde kullanılsa dahi KVK'nın 5/1-f bendinde yer alan istisnadan (200.000,00 TL olarak) yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

17- Taşınmaz iki tam yıl işletme aktifinde yer almadığından, satış işleminde ayrıca KVK'nın 5/1-e bendi düzenlemesi de dikkate alınamayacaktır.

18- Müzayede mahallinde gerçekleştirilen satış işleminde KDVK'nın 1 ve 17/4-r bendi düzenlemeleri gereği KDV hesaplanacaktır.

19- Tiamat A.Ş., BSMV ve KKDF bakımından vergi mükellefi olmadığından, işlemle ilgili olarak bu vergi ve fon kesintisi bakımından herhangi bir beyan yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Soru içeriğinden KVK'nın 5/1-f düzenlemesinin, madde gerekçesi ışığında yorumlanarak, finansal kurumlara (finansal kiralama şirketi ve varlık yönetim şirketine) olan borçların, icra yoluyla üçüncü kişilere ve varlık yönetim şirketine satış yapılarak tasfiye edilmesi/kapatılması durumunda da işletilebileceği yönünden tartışılması/açıklanması halinde de kısmi puan verilecektir.