



TÜRMOB

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

2022/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Revizyon

03.12.2022 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

YANITLAMA VE DEĞERLENDİRME AŞAMASINDA DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR (Lütfen Okuyunuz)

- 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.

Verilecek yanıtlarda; Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Gider Vergileri Kanunu (BSMV), Damga Vergisi Kanunu (DVK), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK), Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ve Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) düzenlemeleri ile (<http://www.gib.gov.tr> internet sitesinde yayımlı özelgeler dahil olmak üzere) bu düzenlemelere ilişkin mevzuatın esas alınması gerekmektedir.

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

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

Soru bazında puan dağılımı aşağıdaki gibi belirlenmiş bulunmaktadır.

Soru No	Puanı	Soru No	Puanı
1	21	5	10
2	21	6	15
3	8	7	10
4	15		



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: Cumhuriyet Sağlık Hizmetleri ve Turizm A.Ş.

Vergi Dairesi/Vergi Kimlik No Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı; 555 555 5555

Hesap Dönemi: 2020 Hesap Dönemi.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özeti :

Ticari Bilanço Karı		6.900.000,00
KKEG		100.000,00
Altın Satış Zararı 100.000,00		
İstisna ve İndirimler		6.000.000,00
Varlık Barışı Kapsamında Beyan Edilen Tutar	3.000.000,00	
Kayıtlara Alınamayan 2020 Yılı Masrafları	250.000,00	
Ar-Ge İndirimi	1.200.000,00	
KVK 5/1-e İstisnası	1.550.000,00	
2019 Hesap Dönemi Zararı		1.000.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı		0,00

Sermaye Yapısı/İlişkili Kişilere Dair Bilgiler:

Ünvanı	Sermaye Payı (%)	İlgili Dönem Kurumlar Vergi Matrahı
Doctor Socrates Health Care OOO	30	Rusya Federasyonu'nda Yerleşik Tüzel Kişi
Cüreklibatur Sağlık Turizmi A.Ş.	30	Türkiye'de Yerleşik Tam Mükellef Kurum
Karabağ Sıhhiye Limited	10	Azerbaycan'da Yerleşik Tüzel Kişi
Dimitri ŞOSTAKOVIÇ	20	Türkiye'de Yerleşik Gerçek Kişi
Valeri TIKONENKO	10	Ukrayna'da Yerleşik Gerçek Kişi

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 vergiye tabi işlemlere/matraha 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, soruda özel olarak belirtilmemişse, gayrimaddi haklar dahil iktisadi kıymetler için 10 yıl olarak dikkate alınacaktır.

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



TÜRMÖB

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

Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖA): İngiltere-Türkiye, Rusya Federasyonu-Türkiye, Ukrayna-Türkiye ve Azerbaycan-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.

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 alıntılanmıştır. Söz konusu işlemleri, vergi kanunları ve vergi uygulamaları bağlamında değerlendiriniz.

İSLEM 1:

30.11.2020 tarihinde Anatolia Bankası A.Ş.'ye yapılan bildirim ile (i) Rusya Federasyonu'nda bulunan ve 30.11.2020 tarihi itibarıyla (Anatolia Bankası A.Ş. Efektif Satış Kuru) karşılığı 1.000.000,00 TL olan 100.000 USD döviz varlığı, (ii) Ukrayna'da bulunan ve 30.11.2020 tarihi itibarıyla rayiç bedeli 2.000.000,00 TL olan altın, yurt dışında bulunan varlıklara dair bildirim konu edilmiştir. Bildirim kapsamında 30.11.2020 tarihinde yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

102 BANKALAR HS.	3.000.000,00	3
102.01 Anatolia Bankası	3.000.000,00	
679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KÂRLAR HS.	3.000.000,00	
Varlık barışı düzenlemesi kapsamında beyan edilen altın ve dövizin kayıtlara alınması		

01.12.2020 tarihinde bildirim konu varlıklar, (i) Türkiye'de yerleşik Anatolia Bankası A.Ş.'den 30.09.2020 tarihinde kullanılan, 30.09.2022 vadeli ve 1.000.000,00 TL tutarındaki kredinin kapatılmasında, (ii) Ukrayna'da yerleşik gerçek kişi ortak Valeri TIKONENKO'ya olan 2.000.000,00 TL borcun ödenmesinde kullanılmıştır. Aynı tarih itibarıyla, "Ödenmemiş Sermaye" hesabında izlenen 1.000.000,00 TL sermaye koyma borcu da kurum ortağı Valeri TIKONENKO tarafından yerine getirilmiştir. Söz konusu işlemleri içeren 01.12.2020 tarihli yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

400 BANKA KREDİLERİ HS.	1.000.000,00	
102 BANKALAR HS.	1.000.000,00	
331 ORTAKLARA BORÇLAR HS.	2.000.000,00	
102 BANKALAR HS.	3.000.000,00	
501 ÖDENMEMİŞ SERMAYE HS.	1.000.000,00	

Varlık beyanına dair elde edilen diğer bilgiler ise şöyledir.

i-Yurt dışında bulunan altın varlığı için 30.11.2020 tarihinde AHL Giriş Gümrük İdaresine "fiziki durum" bildiriminde bulunulmuş olup bu bildirimde, söz konusu altın varlığının Birleşik Arap Emirlikleri'nden yurda giriş yapan (temsile yetkili olmayan) şirket çalışanlarınca getirilmiş olduğu tespit edilmiştir.



TÜRMOB

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

ii-Mükellef kurum tarafından, bağlı olduğu vergi dairesine bu varlıklara dair herhangi bir (başkaca) bildirimde bulunulmamıştır.

iii-Mükellef kurum Anadolu Bankası A.Ş.'den 02.12.2020 tarihinde 2 yıl vadeli ve 1.000.000,00 TL tutarında kredi kullanmıştır.

iv-Fiziken bankada bulunduran ve 31.12.2020 tarihindeki rayiç bedeli 1.800.000,00 TL olan altın varlığı, 1.900.000,00 TL'ye Irak'ta yerleşik bir şirkete ihraç edilmiştir. Satış nedeniyle oluşan 100.000,00 TL zarar, 659-Diğer Olağan Gider ve Zararlar hesabına kaydedilmiştir.

v- Mükellef kurum temsilcisi tarafından, yurtdışında bulunan varlıkların beyanı kapsamında yurda getirilen 3.000.000,00 TL tutarındaki döviz ve altının, 2019 ve 2020 yıllarında yurt dışında yerleşik kişilere Türkiye'de verilen sağlık hizmetlerinden elde edilen ve kayıt dışı bırakılan (yurt dışında tahsil olunan ve ilgili dönemlerde vergi beyannamelerine dahil edilmeyen) kazançla ilişkin olduğu ifade edilmiştir.

vi- 30.11.2020 tarihinde yurt dışından getirildiği beyan edilen döviz varlığına ilişkin Anadolu Bankası A.Ş.'ye 30.06.2022 tarihinde yeni bir bildirimde bulunularak, 1.000.000,00 TL tutarındaki dövizin sehven beyan edildiği ve bu tutarın yurda getirilmediği ileri sürülmüştür.

vii- Mükellef kurum tarafından 06.07.2022 tarihinde, KVK'nın Geçici 15'nci maddesi düzenlemesinden istifade edilerek, Anadolu Bankası A.Ş. üzerinden 100.000 USD karşılığı 1.000.000,00 TL bedeli içeren (yeni bir) yurt dışında bulunan döviz varlığı bildiriminde bulunulmuş, bu tutar üzerinden %1 (yüzde bir) oranında vergi beyan edilerek ödenmiştir.

İŞLEM 2:

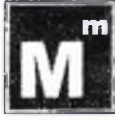
Mükellef kurum tarafından yurt dışında yerleşik kişi ve kurumlardan alınan mal teslim ve hizmet ifaları, yurt dışında yerleşik kurumlara verilen hizmetler ve yapılan teslimler ile karşılıklı olarak yapılan ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir (Ödemeler üzerinden KVK, GVK, KDVK düzenlemeleri uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmamıştır. Ödemelerin tamamı, 2020 hesap döneminde ilgili gider hesaplarına kaydedilmiştir).

i- Yurt dışında yerleşik kişilerin sağlık turizmi kapsamında tedavi amaçlı olarak Türkiye'ye getirilmeleri faaliyetinde, kurumsal internet sitesi üzerinden turizm faaliyetine dair tanıtım hizmeti veren ve Türkiye'de yalnızca irtibat ofisi bulunan Amerika Birleşik Devletleri'nde yerleşik Healthtour Ltd. adlı şirkete, 2020 yılı için "internet sitesi üzerinden kuruma ait sağlık tesislerine ilişkin yaptığı yayın hizmeti" karşılığı olarak, 31.12.2020 tarihinde 300.000,00 TL ödeme yapılmıştır.

ii- Türkiye'ye getirilen hastalara seyahat danışmanlığı ve Türkiye'de sağlık organizasyonu hizmeti veren İngiltere'de yerleşik Travelhealth Co. Inc.'e, 31.12.2020 tarihinde, (2020 hesap döneminde tedavi için) yönlendirdiği her bir hasta karşılığı 1.000,00 TL olmak üzere toplam 250.000,00 TL ödeme yapılmıştır. Travelhealth Co. Inc. tarafından işlem nedeniyle kurum adına herhangi bir fatura ve benzeri belge düzenlenmemiş olup ödeme, taraflar arasındaki elektronik posta iletilerinde yer verildiği biçimde adı geçen şirketin banka hesabına yapılmıştır.

iii- Rusya Federasyonu'nda yerleşik 10 doktorun, 15-25 Mayıs 2020 tarihleri arasında KKTC'de düzenlenen tıp kongresine bildiri sunmalarını teminen, bu kişilerin seyahat, konaklama ve katılım masrafları üstlenilmiştir. Bu amaçla yapılan toplam 250.000,00 TL muhtelif harcama, ilgili tarihler arasında pazarlama satış ve dağıtım giderlerine kaydedilmiştir.

iv- Kurumsal işbirliğinin geliştirilmesi, bilgi ve deneyim aktarımı amacıyla Azerbaycan'da yerleşik ilişkili kurum Karabağ Sıhhiye Limited şirketi personeli nöroşirurji uzmanı bir doktor, 2020 hesap döneminde tam zamanlı olarak şirket bünyesinde çalıştırılmış, Karabağ Sıhhiye Limited tarafından 12 aylık bu hizmet ifası karşılığı olarak tahakkuk ettirilen 360.000,00 TL, 31.12.2020 tarihinde mükellef kurum adına faturalandırılmıştır.



TÜRMOB

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

v-İngiltere’de yerleşik Bloodlabs Ltd. adlı şirketin laboratuvarlarında mükellef kurum hastalarına onkolojik testlerin yaptırılabilmesi için adı geçen şirketin Türkiye’de yerleşik temsilcisi Dr. Besim ATALAY ile 11.12.2020 tarihinde (herhangi bir bedel içermeyen) sözleşme imzalanmıştır. 2020 yılında yaptırılan testlerin karşılığı olarak Bloodlabs Ltd.’ye aktarılmak üzere Dr. Besim ATALAY’a 150.000,00 TL ödenmiştir. Bloodlabs Ltd. tarafından söz konusu bedeli içeren fatura, aynı tarihte ve tutarda mükellef kurum adına düzenlenmiştir.

vi-Laparoskopik cerrahi robot kullanımı çevrimiçi eğitimi ve teknik dönüşüm ile mevcut cihazların 3 yıllık garanti edilmesi hizmeti karşılığı, Rusya’da yerleşik Doctor Socrates Health Care OOO adlı şirkete 30.06.2020 tarihinde 1.000.000,00 TL ödeme yapılmıştır.

İŞLEM 3:

i-Mükellef kurum tarafından ifa edilen sağlık hizmetlerinin bir kısmına ilişkin olarak yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir. Kayıt; burun estetiği, saç ekimi ve yağ aldırma operasyonları için Ağustos ayı içerisinde, İngiltere’de yerleşik Travelhealth Co. Inc. adlı şirket aracılığı ile sağlık turizmi organizasyonu kapsamında Türkiye’ye getirilen yurt dışında yerleşik kişilere verilen sağlık hizmeti karşılığı tahakkuk ettirilen bedele ilişkindir.

102- ALICILAR HS. 3.000.000,00

102.02- Travelhealth Co 3.000.000,00

601-YURT DIŞI SATIŞLAR HS. 3.000.000,00

Hizmet verilen kişilerin tamamı, verilen sağlık hizmeti sonrası Türkiye’den ayrılmış bulunmaktadır.

5

ii-(İlişkisiz) Fleming Hastane İşletmesi A.Ş. ile imzalanan protokol kapsamında, 2020 yılı içerisinde artan sağlık hizmeti talebine karşılık olmak üzere adı geçen hastane personeli 3 doktor, 01.10.2020-31.12.2020 dönemleri arasında tam zamanlı olarak mükellef kurum hastanelerinde çalıştırılmıştır. Bu hizmet karşılığı, Fleming Hastane İşletmesi A.Ş. tarafından 31.01.2021 tarihinde düzenlenen KDV dahil 250.000,00 TL tutarındaki fatura, 2020 hesap dönemi kayıtlarına alınmadığından, indirim konusu yapılmayan KDV dahil olmak üzere toplam tutar 2020 hesap dönemi Kurumlar Vergisi beyannamesine intikal ettirilmiştir.

Her iki işlem nedeniyle yapılan ödemeler üzerinden KVK, GVK, KDVK düzenlemeleri uyarınca herhangi bir vergi kesintisi de yapılmamıştır.

İŞLEM 4:

31.12.2020 tarihinde Kulak Burun Boğaz (KBB) ve Kardiyoloji (Kardio) bölümlerinde yapılan kaydı ve fiili envanter çalışması, emtia türü ve adedi bazında aşağıdaki gibidir.

Malzeme	Birim	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Alınan	Dönem İçi Alış İadesi	Dönem İçi Sarf Edilen	Dönem İçi Satılan	Dönem Sonu Stok	FİİLİ FARK
Oftalmoskop Seti	KBB	15	5	0	5	0	20	+5
Görüntüleme Cihazı	KBB	10	0	0	0	0	6	-4
Enternal Beslenme Cihazı	Kardio	5	0	0	1	0	6	+2
Y.Konnektör Set	Kardio	150	100	0	100	0	250	+100
Periferik Stent	Kardio	150	100	0	50	50	50	-100
Bistürü Pens	Kardio	400	100	0	250	0	150	-100
Lister Pens	Kardio	400	200	200	300	0	0	-100
İzotonik Serum	Kardio	1500	1000	100	2400	0	300	+300



TÜRMOB

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

Envanter çalışması sonucu yevmiye defterine aşağıdaki kayıt ve bağlantılı açıklamalar yapılmıştır.

102-BANKALAR HS.	10.000,00
255-DEMİRBAŞLAR HS.	100.000,00
255.180-Eternal Beslenme Cihazları (2 x 50.000,00)	
397-STOK SAYIM FAZLASI HS.	140.000,00
740-HİZMET ÜRETİM MALİYETİ HS.	80.000,00
649-DİĞER OLAĞAN GELİR VE KARLAR HS.	250.000,00
150-İLK MADDE VE MALZEME HS.	80.000,00
150.13-Pensler Hesabı	

i-Sabit kıymet niteliğinde bulunan 2 adet eternal beslenme cihazı için herhangi bir somut durum/olay/neden tespit edilememiş, sayım fazlası cihazlar envantere bulunan eternal beslenme cihazlarının ortalama maliyet bedeli 50.000,00 TL üzerinden demirbaşlar hesabına alınmıştır.

ii- 10 adet Oftalmaskop setinin Acil Medikal A.Ş. tarafından promosyon olarak (bedelsiz) verildiği ancak tamamı arızalı çıkan bu setlerden kayıtlara alınan 5 adedinin dönem içerisinde sarfiyat olarak nitelendirilerek kayıtlardan çıkarıldığı, 5 adedinin ise kayıtlara hiç alınmadıkları anlaşılmıştır.

iii- 100'er adet sayım noksanlığı görülen bistürü ve lister pens türü sarf malzemesinin 03.08.2020 tarihinde düzenlenen teslim tutanakları ile muhtelif tıp fakültelerine bağışlanmış olduğu saptanmıştır. Maliyet bedeli 80.000,00 TL olarak saptanan malzeme, işletme envanterinden çıkarılmıştır.

iv- Rayiç bedelleri dikkate alınarak, 100 adet sayım noksanı Periferik Stent türü emtia için 200.000,00 TL stok sayım noksanı, 200 adet sayım fazlası Y konnektör türü emtia içinse 340.000,00 TL stok sayım fazlası hesaplanarak bakiye 140.000,00 TL kayıt altına alınmıştır.

v- 100 adet sayım noksanı Periferik Stent türü emtia için, bu malzemenin alımı sırasında ödenen 10.000,00 TL KDV, ortaklar tarafından nakden tazmin edilmiştir.

vi- 300 adet izotonik serumun temin kaynağı konusunda bir tespit yapılamamış ve ambalaj üzerinde "numunedir, parayla satılmaz" ibaresinin olduğu görülmüş olduğundan, sayım fazlası malzeme için herhangi bir kayıt yapılmamıştır.

vii- Stokta yer almayan 4 adet görüntüleme cihazının, kurum işletmelerinde sözleşmeli çalışan doktorlara, iş sözleşmelerinde yer alan koşul gereği, özel muayenehanelerinde kullanılmak üzere hastane yönetimi tarafından tutanak ile teslim edildikleri saptanmıştır.

İŞLEM 5: "AR-GE İNDİRİMİ" uygulaması kapsamında, hastane laboratuvarlarında ayrıntılarına aşağıda yer verilen projeler ve bağlı işlemler gerçekleştirilmiştir. Yürütülen projeler kapsamında yapılan teslim ve ifalara ilişkin herhangi bir KDV hesaplanmamıştır.

i- 01.03.2020-31.12.2021 tarihleri arasında yürütülen/gerçekleştirilmesi planlanan "COVID 19 VARYANT AŞI GELİŞTİRME PROJESİ" için, proje bütçesi olarak belirlenen 5.000.000,00 TL'nin %50'sine "Dünya Sağlık Örgütü" tarafından, %40'ına ise Rusya Federasyonu'nda yerleşik ilaç şirketleri tarafından "ARAŞTIRMA FONU" desteği sağlanmıştır. Bu fon için hesaplanan toplam 4.500.000,00 TL, 01.05.2020 tarihinde kurumun banka hesabına aktarılmıştır.



TÜRMOB

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

Proje, 01.11.2020 tarihinde sağlanan mutabakat uyarınca, 3.950.000,00 TL kesin maliyet ile tamamlanmış ve aynı tarihte 1. FAZ testlerine başlanmıştır. Anlaşma gereği olarak, 2020 yılı 1. FAZ test maliyeti olan 300.000,00 TL ise mükellef kurum tarafından üstlenilmiştir.

ii- 2020 yılı içerisinde proje sonucu seri aşı üretimine ve satışına geçilememiş ancak, aşı üretim tekniğine dair yapılan know how/teknik bilgi satışları nedeniyle muhtelif şirketlerden 100.000,00 TL gelir elde edilmiştir.

iii-Proje için Sağlık Bakanlığı tarafından 250.000,00 TL nakit destek hibe olarak verilmiş olup, proje sonuçları 12.02.2021 tarihinde Sağlık Bakanlığı İlaç ve Tıbbi Cihaz Kurumu tarafından da onaylanmıştır.

iv-Covid 19 aşı üretim çalışmaları, sağlık alanında faaliyette bulunan Türkiye’de yerleşik ilaç şirketi GRİBAL ÇÖZÜMLER A.Ş. tarafından 2020 yılında düzenlenen bilimsel yarışma kapsamında değerlendirilmiş, proje 300.000,00 TL değerinde bedelsiz laboratuvar malzemesi temini ile ödüllendirilmiştir.

v- 01.01.2019 yılında başlatılan “Yoğun Bakım Yataklarının Yeniden Dizaynı” projesinden 31.12.2020 tarihinde vazgeçilmiş, proje kapsamında yapılan ve aktif hesaplarda izlenen toplam 150.000,00 TL, aynı tarih itibarıyla 760-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabına kaydedilmiştir.

vi-Mükellef kurumun 5746 sayılı Kanun kapsamında kurulu bir Ar-Ge merkezi bulunmamaktadır.

İŞLEM 6: Mükellef kurum tarafından alınan mal teslim ve hizmet ifaları, muhtelif kurumlara verilen hizmetler ve yapılan teslimler ile bunlara ilişkin ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir.

i-15.05.2020 tarihinde Rusya Federasyonu’nda yerleşik Doctor Socrates Health Care OOO’dan, bedeli 30.09.2020 tarihinde ödenmek koşuluyla her biri 100.000 USD bedel ile 2 acil servis ünitesi alınmıştır. 10.07.2020 tarihinde, ithal edilen ünitelerden birinin Türkiye’de yerleşik (ilişkisiz tüzel kişi) Hızlı Hasta Nakli A.Ş.’ye, KDV hariç 1.000.000,00 TL bedel ile 30.09.2020 tarihinde satışı üzerinden anlaşma sağlanmış olup, 100.000 USD (bu tarihte) avans olarak tahsil edilmiştir. Söz konusu ünite, 30.09.2020 tarihinde Hızlı Hasta Nakli A.Ş.’ye teslim edilmiştir. 15.05.2020 ve 10.07.2020 tarihlerinde 1 USD 10,00 TL; 30.09.2020 tarihinde 1 USD 10,50 TL’dir. İşlemlere dair 30.09.2020 tarihinde yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

120-ALICILAR HS.	189.000,00
320-SATICILAR HS.	2.000.000,00
340-ALINAN SİPARİŞ AVANSLARI HS.	1.000.000,00
656-KAMBIYO ZARARLARI HS.	150.000,00
656.08-Doctor Socrates OOO	100.000,00
656.09-Hızlı Hasta Nakil A.Ş.	50.000,00
102-BANKALAR HS.	2.100.000,00
600-YURT İÇİ SATIŞLAR HS.	1.050.000,00
391-HESAPLANAN KDV HS.	189.000,00



TÜRMOB

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

ii-Toplam Kalite Yönetimine geçiş kapsamında, 01.01.1990 yılında 49 yıllığına kiralanmış bulunan hastanelere 10.11.2019-10.11.2020 tarihleri arasında, “lokasyon işaretleme ve servis sinyalizasyonu” ile “pnomatik test nakil sistemi” yapılmıştır. Yapılan işler için Dünya Bankasından 2 yıl vadeli ve faizsiz 1.000.000 USD kredi 10.11.2019 tarihinde temin edilmiş, kredi nedeniyle 31.12.2020 tarihinde oluşan 50.000,00 TL kambiyo zararı, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

iii-20.01.2017 tarihinde 600.000,00 TL bedel ile iktisap edilen ve şirket merkezi olarak kullanılan taşınmaz, 31.08.2020 tarihinde, Cumhuriyet Sağlık Vakfı'na, Vakfa ait üniversitenin tıp fakültesinde kullanılmak amacıyla 4.100.000,00 TL'ye satılmıştır.

Taşınmaz, 7144 sayılı kanun ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen Geçici 31'nci madde düzenlemesi kapsamında 2018 yılı içerisinde değerlendirilmiş, değerlendirme farkı 368.000,00 TL özel fon hesabında kayıt altına alınmıştır. Satış tarihi itibarıyla taşınmaza ait birikmiş amortisman tutarı ise 32.000,00 TL'dir.

Satış işleminde KDV hesaplanmamış ve satış bedeli 31.12.2020 tarihi itibarıyla tahsil edilmemiştir.

İŞLEM 7:

Mükellef kurum tarafından üretimi yapılan “**alfatriksid jel**” adlı ilaç için **etken hammadde** olarak **tiyokolşikosid** kullanılmış, ilaç üretimi “her bir 100 mg tablet” için “8 mg (miligram) **tiyokolşikosid**” kullanım formülü ile yapılmıştır.

Tiyokolşikosid etken maddesi, “**alfatriksid jel**” adlı ilacın lisans sahibi de bulunan Rusya Federasyonunda yerleşik Doctor Socrates Health Care OOO'dan miligramı 0,10 kuruştan temin edilmiş, 2020 yılında bu madde için toplam 12.000.000,00 TL tutarında ithalat gerçekleştirilmiştir. İthal edilen etken maddenin tamamı 2020 yılında üretime sevk edilmiştir.

Doctor Socrates Health Care OOO'ya, “**Alfatriksid jel**” lisans sözleşmesi uyarınca, yıllık 1.000 USD lisans ödemesi (KDV ve KV tevkifatına da tabi tutularak) 02.01.2020 tarihinde yapılmıştır.

Etken madde ithalatına ilişkin gümrük beyannamelerinin ve banka işlemlerinin tetkikinde, maddenin tamamının deniz yoluyla Brezilya'dan getirilmiş olduğu ve ödemelerin ihracatçı şirketin Anatolia Bankası A.Ş.'nin Malta'da bulunan şubesinde açılmış hesaba yapıldığı görülmüştür.

Sağlık Bakanlığı tarafından **tiyokolşikosid** etken maddesi için “**kolşisinid**” etken maddesinin “**biyoeşdeğer etken madde**” olarak kabul edildiği ve 2020 hesap döneminde Türkiye'de yerleşik ilaç üreticileri tarafından “**kolşisinid**” etken maddesinin miligramının 0,07 kuruştan İsviçre ve Fransa'da yerleşik şirketlerden ithal edilmiş olduğu da saptanmıştır.



2022/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Revizyon

03.12.2022 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

PUANLAMA YAPILIRKEN DİKKATE ALINAN TEMEL İLKELER:

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

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, GEREKLİ DEĞİLDİR, ZORUNLU DEĞİLDİR, SORUN YOKTUR, SIKINTI YOKTUR”** benzeri vergi hukuku uygulamalarında anlamı olmayan ve yasal zemini bulunmayan yanıtlar ile soruda verilen somut bilgilerin dışında yahut aksi bir olasılık/durum üzerinden yapılacak değerlendirmeye 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, başkaca ilgisiz olayları da değerlendirmeye alarak genel ve soyut teknik bilgi olarak verilmesi durumlarında da yanıtı puan verilmeyecektir.

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

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

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

Bir soru bütünü içerisindeki açıklamalarda, kabul edilen doğru yanıt ve vergisel yaklaşımın dışında, bariz



hatalı yanıt ve değerlendirmelerin de bulunması halinde, doğru ve yanlış yanıtın aynı işleme dair olmaması kaydıyla, doğrudan doğruya verilen doğru yanıtı da 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.

Okunması olanaksız yazı formu ile yanıt verilmesi veya yanıt içerisinde silik/kısmen ya da tamamen silinmiş, üzeri çizilmiş, tamamlanmamış/yanım 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, <https://www.tesmer.org.tr/?p=2050> uzantılı internet adresinde yer alan 2018/1,2,3; 2020/1,2 ve 2021/1,2 ve 3 ve 2022/1’nci 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 Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) özelgelerine yer verilmek suretiyle yapılacaktır.

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

YANIT 1

17.11.2020 tarihli Resmî Gazete’de yayımlanan 11.11.2020 tarih ve 7256 sayılı “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun’un 21’inci maddesiyle Gelir Vergisi Kanunu’na (GVK) eklenen Geçici 93’üncü maddesi ile Varlık Barışı olarak adlandırılan yurt içi ve yurt dışında bulunan bazı varlıkların ekonomiyeye kazandırılmasına yönelik aşağıdaki düzenleme yapılmış bulunmaktadır.

“Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarını, bu maddedeki hükümler çerçevesinde, 30.06.2021 tarihine kadar Türkiye’deki banka veya aracı kuruma bildiren gerçek ve tüzel kişiler, söz konusu varlıkları serbestçe tasarruf edebilirler.

Birinci fıkraya 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 yararlanılır.

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 yararlanılır.

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 alınmaksızın 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 itibaren 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 yapılacak yeri, maddenin uygulanmasında kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.”

30.06.2021 tarih ve 31527 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4196 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile GVK 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 GVK Geçici 93’üncü maddenin birinci, ikinci ve beşinci fıkralarında yer alan sürelerin, 31.12.2021 tarihinden itibaren 30.06.2022 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 ise 28.11. 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 varlıklarını 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 faydalanılabilemesi 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 kullanılabilir. 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/bildirim 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.



TÜRMOB

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

Yurt dışında bulunan varlıkların bildirimine 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, bildirime konu edilen varlıklara ilişkin olarak vergi dairelerince herhangi bir belge istenilmeyecektir.

Türkiye'de bulunan varlıkların bildirimine 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 bildirimde konu varlıkların, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince banka veya aracı kurumlardaki hesaplara yatırılması gerekmektedir. Bu minvalde, bildirimde 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.

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 bildirimde 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 yararlanılabilmesi 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 bildirimde 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 bildirimde konu



edilmesi halinde madde hükmünden yararlanılabilmesi 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 kuruyla.
- 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 rayiciyle 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.



TÜRMOB

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

(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.”

7417 sayılı Kanununun 50 nci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu’na eklenen Geçici 15’nci maddesi ile 05.07.2022 tarihinden itibaren yeni bir varlık barışı düzenlemesi yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. GVK Geçici 93’üncü madde düzenlemesinden farklı işleyişe sahip bu düzenlemeye göre,

“(1) Gerçek veya tüzel kişilerce, yurt dışında bulunan; para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları 31/3/2023 tarihine kadar banka veya aracı kurumlara bildirilir.

(2) 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 31/3/2023 tarihine kadar kapatılmasında kullanılabilir. Bu takdirde, defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla, borcun ödenmesinde kullanılan varlıklar için Türkiye’ye getirilme şartı aranmaksızın bu madde hükümlerinden yararlanılır.

(3) 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 en geç 31/3/2023 tarihine kadar defter kayıtlarından düşülmesi kaydıyla bu madde hükümlerinden yararlanılır.

(4) 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, 31/3/2023 tarihine kadar vergi dairelerine beyan edilir.

(5) Birinci ve dördüncü fıkra kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar 213 sayılı Kanun uyarınca defter tutan mükellefler tarafından bildirim veya beyan tarihi itibarıyla kanuni defterlere kaydedilir. Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, bu madde hükümleri uyarınca kanuni defterlerine kaydettikleri kıymetler için pasifte özel fon hesabı açarlar. Bu fon hesabı bildirim veya beyan tarihinden itibaren iki yıl geçmedikçe işletmeden çekilemez, sermayeye ilave dışında başka bir amaçla kullanılamaz, işletmenin tasfiye edilmesi halinde ise vergilendirilmez. Serbest meslek kazanç defteri ile işletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler, söz konusu kıymetleri defterlerinde ayrıca gösterirler. Bu varlıklar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaz ve bildirim veya beyan tarihinden itibaren iki yıl geçmesi koşuluyla vergiye tabi kazancın ve kurumlar için dağıtılabilir kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilir. Gelir ve kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayanlar, bu fıkrada yer alan beyan dışındaki diğer şartlar aranmaksızın madde hükümlerinden yararlanabilirler, bunlar tarafından taşınmaz dışındaki varlıkların en geç beyan tarihi itibarıyla banka veya aracı kurumlara yatırılmak suretiyle tevsik edilmesi zorunludur. Dördüncü fıkra kapsamında beyan edilerek işletme kayıtlarına alınacak taşınmazların işletmeye devrine ilişkin tapuda yapılacak işlemlerden, 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanunu uyarınca harç alınmaz, bu taşınmazların işletmeye devri 193 sayılı Kanununun mükerrer 80 inci maddesi uygulamasında elden çıkarma sayılmaz.

(6) Banka ve aracı kurumlar, kendilerine bildirilen varlıklara ilişkin olarak bildirim sahibinden bildirilen varlıkların değeri üzerinden 30/9/2022 tarihine kadar yapılan bildirimler için %1, 1/10/2022 tarihi ile 31/12/2022 tarihi (bu tarih dahil) arasında yapılan bildirimler için %2, 31/3/2023 tarihine kadar yapılan bildirimler için %3 oranında peşin olarak tahsil ettikleri vergiyi, bildirim izleyen ayın on beşinci günü akşamına kadar vergi sorumlusu sıfatıyla bir beyanname ile bağlı bulunduğu vergi dairesine beyan eder ve aynı sürede öderler. Şu kadar ki vergi oranı; bildirilen varlıkların, Türkiye’deki banka ya da aracı kurumlarda açılan hesaplara transfer edildiği veya yurt dışından getirilerek bu hesaplara yatırıldığı tarihten itibaren en az bir yıl süreyle tutulması halinde %0 olarak uygulanır. Bu takdirde, banka ve aracı kurumlar tarafından bildirim esnasında tahsil edilerek vergi dairesine ödenen vergi, bildirim sahibinin ilgili vergi dairesine başvurusu üzerine iade edilir.

(7) Vergi dairelerine beyan edilen varlıkların değeri üzerinden %3 oranında vergi tarh edilir ve bu vergi, tarhiyatın yapıldığı ayı izleyen ayın sonuna kadar ödenir. Bu fıkraya ve altıncı fıkraya göre ödenen vergi, hiçbir suretle gider yazılamaz ve başka bir vergiden mahsup edilemez.



(8) Bildirim ve beyana konu edilen varlıklarla ilgili olarak 213 sayılı Kanunun amortismanlara ilişkin hükümleri uygulanmaz. Bu varlıkların elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak kabul edilmez.

(9) Bildirilen veya beyan edilen varlıklara isabet eden tutarlara ilişkin hiçbir suretle vergi incelemesi ve vergi tarhiyatı yapılmaz. Diğer nedenlerle başlayan vergi incelemeleri ile takdir komisyonu kararları sonucu bulunan matrah farkının madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespiti ve bildirilen veya beyan edilen varlık tutarının, bulunan matrah farkına eşit ya da fazla olması durumunda matrah farkına ilişkin tarhiyat yapılmaz. Bulunan matrah farkının, bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespitine rağmen söz konusu varlık tutarlarından büyük olması durumunda sadece aradaki fark tutar üzerinden vergi tarhiyatı yapılır. Vergi incelemesi veya takdir komisyonu kararları sonucunda bildirim veya beyana konu edilen varlıklar dışındaki nedenlerle matrah farkı tespit edilmesi durumunda, bu madde kapsamında bildirilen veya beyan edilen tutarlar, bulunan matrah farkından mahsup edilmeksizin tarhiyat yapılır.

(10) Birinci fıkra uyarınca bildirildiği halde, bildirilen varlıkların, bildirim yapıldığı tarihten itibaren üç ay içinde Türkiye'ye getirilmemesi veya Türkiye'deki banka ya da aracı kurumlarda açılacak bir hesaba transfer edilmemesi ile bildirilen veya beyan edilen tutarlara ilişkin tarh edilen vergilerin süresinde ödenmemesi ve bu maddede yer alan diğer şartların yerine getirilmemesi hallerinde dokuzuncu fıkra hükmünden yararlanılamaz. Vergi incelemesine başlanılan veya takdir komisyonuna sevk edilen tarihten sonra bu madde kapsamında yapılan bildirim ve beyanlar dolayısıyla söz konusu inceleme veya takdir komisyonu kararları sonucunda yapılacak tarhiyatlar için de dokuzuncu fıkra hükmü uygulanmaz. Tahakkuk eden verginin vadesinde ödenmemesi vergi aslının gecikme zammı ile birlikte 6183 sayılı Kanun uyarınca takip ve tahsiline engel teşkil etmez. Tahsil edilmiş olan vergiler red ve iade edilmez.

(11) Bildirim ve beyan süresi sona erdikten sonra bildirim veya beyanlara ilişkin düzeltme yapılamaz.

(12) Hazine ve Maliye Bakanlığı, madde kapsamına giren varlıkların Türkiye'ye getirilmesi ve bildirim ile işletmeye dâhil edilmelerine ilişkin hususları, bildirim ve beyana esas şekli ile maddenin uygulanmasında kullanılacak bilgi ve belgeler ile iade işlemlerine ve uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

(13) Bu maddeyi ihdas eden Kanunla, Kanunun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yapılan değişiklik hükmü, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarihten önce sermaye artırımını yapan veya ilk defa kurulan şirketler için 2022 yılı hesap dönemi dahil olmak üzere 5 hesap dönemi için uygulanır.”

Düzenleme ile ilgili usul ve esaslar ise 09.08.2022 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan “1 seri numaralı BAZI VARLIKLARIN EKONOMİYE KAZANDIRILMASI HAKKINDA GENEL TEBLİĞ” ile belirlenmiş bulunmaktadır.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- Mükellef kurum tarafından 06.07.2022 tarihinde yapılan bildirim hariç olmak üzere tüm beyan ve işlemlerde KVK'nın Geçici 15'nci maddesi düzenlemesi dikkate alınmayacak, yapılan işlemler GVK'nın Geçici 93'üncü madde düzenlemesi kapsamında değerlendirilecektir. Beyan edilen varlıklar üzerinden herhangi bir vergi hesaplanmayacaktır.

2- GVK'nın Geçici 93'üncü maddesi uyarınca yurt içi/yurt dışı varlıkların beyanına dair süreler, i- yasal süre olarak 30.06.2021, ii-sonra 29.06.2021 tarih ve 4196 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 31.12.2021, iii- son olarak da 31.12.2021 tarih ve 5058 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 30.06.2022 tarihine dek uzatılmış bulunulduğundan, beyan ve bildirim işlemlerinde bu uzatılmış süreler dikkate alınacaktır.

3- Yurt dışında bulunan menkul kıymet ve döviz ile yurt içinde bulunan taşınmazlara dair beyanlar; i-beyan edilen varlıkların niteliği, ii-beyan ve bildirim süreleri, iii-beyan işlemine özgü kullanılan değerlendirme ölçüleri, iv-beyan



TÜRMOB

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

ve bildirim işlemleri bakımından GVK'nın Geçici 93'üncü maddesi ve ilgili Genel Tebliğ düzenlemelerine uygun bulunmaktadır.

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

5- 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.

6- Dönem kazancı ile ilişkilendirilen 3.000.000,00 TL varlık, dönem Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde vergi matrahından indirim olarak dikkate alındığından, doğrudan bu beyana dair dönem vergi matrahının oluşumunu etkileyen bir husus bulunmamaktadır.

7- Yurt dışında bulunan altın ve döviz varlığı GVK'nın Geçici 93'üncü maddesi kapsamında belirlenen koşulların gerçekleştirilmesi halinde beyana konu edilebilmektedir.

8- Düzenleme gereği, bildirimde bulunulan varlıklar, beyan ve kayıt sonrası serbestçe tasarruf edilebilecek, özel fonda izlenen tutar ise kar dağıtımına tabi olmaksızın işletmeden çekilebilecek/ortaklara dağıtılabilecektir.

9- Serbest olarak tasarruf edilebilecek bu varlıkların, 1.000.000,00 TL tutarındaki banka kredisinin kapatılması ve 2.000.000,00 TL tutarındaki (ortaklara olan) borcun ödenmesinde kullanılmasında yasal bir engel bulunmamaktadır.

10- Yurt dışında mevcut 1.000.000,00 TL karşılığı 100.000 USD döviz varlığının yurt dışındaki kredilerin kapatılmasında kullanılması halinde Türkiye'ye getirilmesi zorunlu bulunmamakta, dövizin Türkiye'ye (soru için 30.11.2020 tarihinde) getirilmesi halinde yurt içinde yerleşik Anatolia Bank'ta mevcut (30.09.2020 tarihinde kullanılan) kredinin kapatılmasında da kullanılabilir ve ilgili düzenlemeden yararlanılabilecektir.

11- Beyana konusu altın varlığı rayiç bedel, döviz ise TCMB döviz alış kuru ile değerlendirileceğinden, altın için yapılan değerlendirme yasal düzenlemeye uygun, döviz için dikkate alınan Anatolia Bankası A.Ş. Efektif Satış Kuru ise hatalıdır.

12- Yurt dışında bulunan altın varlığı için Giriş Gümrük İdaresine, döviz varlığı için Bankalara yapılan beyanlar (bu kurumlar tarafından kayıt altına alınma işlemi) yeterli olup, usulüne uygun işlemler için ayrıca vergi dairesine bir beyanda bulunulması gerekmemektedir.

13- Ancak, tüzel kişilerce yapılacak varlık bildirimlerinin, yetkili kılınmış vekiller veya kanuni temsilciler tarafından da yapılabilmesi mümkün olduğundan, altın varlığının temsile yetkili olmayan şirket çalışanlarınca yurda getirilerek Gümrük İdaresine bildirilmiş olması düzenlemeden yararlanılması yeterli olmayıp, bu varlık için tüzel kişi tarafından vergi dairesine doğrudan bildirimde bulunulmasını zorunlu kılmaktadır.

14- Mükellef kurumun Anatolia Bankası A.Ş.'den, döviz varlığı kullanılarak yapılan kredi kapatılması işleminden 1 gün sonra, 02.12.2020 tarihinde, aynı tutar ve vadede 2 yıl vadeli ve 1.000.000,00 TL tutarında kredi kullanmış olması, Anatolia Bankası A.Ş.'ye 30.06.2022 tarihinde, 1.000.000,00 TL tutarındaki dövizin sehven beyan edildiği ve bu tutarın yurda getirilmediğine dair yeni bir bildirimde bulunması, 01.12.2020 tarihinde beyana konu 100.000 USD döviz varlığı açısından da GVK'nın Geçici 93'üncü maddesi düzenlemesinden yararlanılamaması sonucunu doğuracaktır.

15- Bildirimde bulunduktan sonra, yapılan hataların düzeltilmesi ya da bildirimde konu edilen varlıkların azaltılması amacıyla 30.06.2022 tarihine kadar vergi dairesine yapılacak yeni bir bildirim ile düzeltme yapılması mümkün bulunmaktadır.

16- 30.11.2020 tarihi itibarıyla rayiç bedeli 2.000.000,00 TL olan ve bu tutar üzerinden kayıtlara alınan altının 900.000,00 TL'ye elden çıkarılması nedeniyle oluşan 100.000,00 TL zararın, GVK'nın Geçici 93'üncü maddesi gereği, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gider veya indirim olarak kabul edilmesi mümkün bulunmamaktadır. Söz konusu 100.000, 00 TL satış zararı, dönem Kurumlar Vergisi Beyannamesine KKEG olarak eklenmiş olduğundan vergisel olarak yapılacak ilave bir değerlendirme söz konusu olmayacaktır.

17- Mükellef kurum tarafından, KVK'nın Geçici 15'nci maddesi ile GVK'nın Geçici 93'üncü madde düzenlemesinden farklı olarak getirilen, bildirilen veya beyan edilen varlık tutarının, olası vergi incelemesi sonucu bulunacak matrah farkından (bildirilen veya beyan edilen varlıklar nedeniyle ortaya çıktığının tespiti ile) mahsup edilme imkanından yararlanılma amacına yönelik olduğu anlaşılmaktadır.

18- Mükellef kurum tarafından bu kez, KVK'nın Geçici 15'nci madde düzenlemesinden, gerekli şartları sağlaması ve banka ve aracı kurumlara bildirilen varlıklara ilişkin olarak bildirim sahibinden bildirilen varlıkların değeri üzerinden 30/9/2022 tarihine kadar yapılan bildirimler için %1 vergi ödenmesi ile de istifade edileceğinden, Anatolia Bankası A.Ş. üzerinden 100.000 USD karşılığı 1.000.000,00 TL bedeli içeren (yeni bir) yurt dışında bulunan



döviz varlığı bildiriminde bulunulması ve bu tutar üzerinden %1 (yüzde bir) oranında vergi beyan edilerek ödenmesi işleminde yasal bir sorun bulunmamaktadır.

19- Yurtdışında bulunan varlıkların beyanı kapsamında yurda getirildiği ileri sürülen ancak, GVK'nın Geçici 93'üncü madde düzenlemesi şartlarının sağlanmadığı 3.000.000,00 TL tutarındaki döviz ve altının, 2019 ve 2020 yıllarında yurt dışında yerleşik kişilere Türkiye'de verilen sağlık hizmetlerinden elde edilen ve kayıt dışı bırakılan (yurt dışında tahsil olunan ve ilgili dönemlerde vergi beyannamelerine dahil edilmeyen) kazançla ilişkin olduğunun belirlenmesi, bu kazancın kurumlar vergisi matrahına eklenmesi sonucunu doğurmaktadır. Gerekli şartların sağlanması durumunda, 1.000.000,00TL için KVK'nın Geçici 15'nci madde düzenlemesinin matrah farkı mahsubuna dair hükümlerinden de istifade edilebilecektir.

YANIT 2

Yurt dışında yerleşik kurumlara yapılan ödemeler üzerinden, Kurumlar Vergisi ve KDV yönünden vergi tevkifatına yönelik işlemler bağlamında yapılması gerekli vergisel açıklamalara, ödemenin i-Ticari Kazanç, ii-Serbest Meslek Kazancı, iii-Gayri Maddi Hak İktisabı iv-Ücret niteliği taşıyıp taşımadıkları bağlamında http://www.tesmer.org.tr/soru_cevap uzantılı internet adresinde yer alan 2018/1,2,3; 2020/1,2 ve 2021/1,2,3, 2022/1'nci dönem Revizyon Sınavları yanıt anahtarları içerisinde (kapsamlı içerikleri ve mevcut yasal düzenlemeler ile taraf olunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) hükümlerine somut atıflar içeren Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) özgelilerine yer verilmek suretiyle, soru kapsamındaki işlemlerin bir bütün olarak değerlendirilebilmesi açısından, GİB tarafından verilen örnek özgelilerin içerikleri kullanılarak) farklı uluslararası ticari ve finansal işlemlere yönelik sorulara karşılık olmak üzere yer verilmiş bulunmaktadır.

Bu nedenle, yapılacak vergisel değerlendirmelere dayanak olacak yasal düzenlemeler ve idari açıklamalara bir bütün halinde bu başlık altında bir bütün olarak yer verilmemiş, verilmesi istenilen yanıtın çözümlemesinde yeterli özde ve örnek mahiyetinde bulunan özgeliler bu bölüme alınmışlardır..

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

Kanunda yer verilmemiştir.

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

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

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

Türkiye’de işyeri veya dâimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya dâimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye’de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti Türkiye’de değerlendirilen



kurumların, yıllık beyanname vermeleri halinde, kesilen bu vergiler beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.”

Gelir unsurları Anlaşmalarda ayrı ayrı ele alınmakta ve vergileme yetkisi duruma göre mukim olunan ülkeye veya gelirin elde edildiği kaynak ülkeye bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaştırılmaktadır. Vergilemenin her iki Devlette de yapıldığı durumda aynı kazançlar üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek için diğer Devlette ödenen vergi mukim olunan devlette Anlaşmanın Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine ilişkin madde hükümleri çerçevesinde duruma göre mahsup veya istisna edilmektedir. Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalar kapsamında genel vergileme ilkeleri şöyledir:

Türkiye’de Elde Edilen Ticari Kazançlar: Anlaşmaya taraf diğer Devlette bulunan bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen ticari kazançlar, “Ticari Kazançlar”a ilişkin (Madde 7) madde hükümleri uyarınca, diğer Devlette, yalnızca bu işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarla sınırlı olmak üzere, bu Devletin iç mevzuatının öngördüğü usul ve esaslar uyarınca vergiye tabi tutulmaktadır.

Diğer Devlette yapılacak faaliyetlerin hangi hallerde işyeri veya daimi temsilci oluşturacağı konusu ise ayrıntılarıyla Anlaşmalarda (Madde 5) açıklanmaktadır.

Örneğin, Türkiye’de mukim olan bir kişinin Rusya’da bulunan bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasıyla ticari faaliyette bulunması durumunda, bu faaliyetten elde edilecek kazançlar yukarıda bahsedilen şekilde Rusya’da, bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde vergiye tabi tutulacaktır.

Türkiye’de İfa Edilen Serbest Meslek Faaliyetinden Elde Edilen Gelirler: Söz konusu gelirlerin vergilendirilmesi ülkelere göre değişiklik göstermektedir. Bazı anlaşmalarda diğer Devlette sabit bir yer veya 183 gün süre ile icra edilecek serbest meslek faaliyetleri bu diğer Devlette vergiye tabi tutulur iken, bazı anlaşmalarda ödemenin diğer devlet mukimi tarafından yapılması, bazı anlaşmalarda ise, örneğin Almanya’da, ödemenin diğer Devletin mukimi olmayan bir kişi tarafından yapılması durumunda vergileme hakkı diğer Devlete geçmektedir. Yine bazı anlaşmalarda hizmet diğer Devlette icra edilmezse veya faaliyet süresi 183 günden daha az sürse bile diğer Devletin vergileme hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla konu ile ilgili yapılacak değerlendirmede, her bir anlaşma hükmünün ayrı ayrı dikkate alınmasında yarar görülmektedir.

Türkiye’de Elde Edilen Ücret Gelirleri: Ücret gelirlerinde vergileme hakkı hizmet erbabının mukim olduğu Devlete bırakılmıştır. Ancak, hizmetin diğer Devlette icra edilmesi ve aşağıda genel olarak belirtilen koşullardan birisinin diğer Devlette yerine gelmesi durumunda vergileme bu diğer Devlette de bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde yapılacaktır. Bu koşullar

Anlaşmalarda;

-Ücret geliri elde edenlerin diğer Devlette toplam 183 günü aşacak şekilde bulunmaları; veya

-Kendilerine yapılan ödemelerin diğer Devlette mukim olan işverenlerce yapılması; veya

-Kendilerine yapılan ödemelerin işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılması olarak yer almaktadır.

Diğer taraftan, yukarıda belirtilen 183 günlük sürenin hesaplanmasında anlaşmalarda mali yıl/takvim yılı/herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönem gibi kriterlerden birisi yer aldığından, ilgili anlaşmaların dikkate alınması gerekmektedir.

Gayrimaddi Hak Bedelleri: Ülkemizin akdettiği bütün Anlaşmalarda temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedellerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde vergileme hakkı, oran sınırlaması olmaksızın bu tür gelirleri elde edenlerin mukim olduğu Devlete bırakılmıştır. Ancak, bu tür gelirler elde edildikleri Devlette de (kaynak Devlet) Anlaşmalarda belirtilen oranları geçmeyecek şekilde vergiye tabi tutulmaktadır. Anlaşmalarda yer alan



vergi oranları vergilemede yapılacak maksimum oranı ifade etmekte olup, bu oranlar hiçbir şekilde aşılmayacaktır. Ancak, Anlaşmalara taraf Devletlerin iç mevzuatlarında bu tür gelirler için veya Anlaşmalarda ele alınan diğer gelir unsurları için daha düşük bir vergi oranı uygulanıyor ise bu durumda Anlaşmalarda yer alan oranlar değil, mükellefin lehine olan bu düşük oranlar uygulanmaktadır.

Diğer Devlet kaynaklı elde edilen temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri için bu diğer Devlette alınacak maksimum vergi oranlarına ilişkin bilgiler de yine Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Web sayfasında “ www.gib.gov.tr “ yer almaktadır.

Ancak, yukarıda belirtilen gelirleri elde edenlerin diğer Devlette bir işyerine veya sabit yere sahip olmaları ve bu tür gelirlerin bu işyeri veya sabit yer ile bağlantılı olarak elde edilmeleri durumunda, kaynak devlet vergileme oranları uygulanmayacak; bu şekilde elde edilen gelirler, bu diğer Devletin iç mevzuatı çerçevesinde duruma göre ticari kazanç veya serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi tutulacaktır.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

GİB tarafından verilen 02.08.2021 tarih ve 62030549-125[30-2019/84]-587223 sayılı özelgedeki açıklamalar, gelir unsurları arasındaki geçiş bağlamında örnek mahiyetinde aşağıya alınmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin metalleri ısıl işlem ve anodlama, sertleştirme, vernikleme vb. yüzey işlemleri, elektroliz, çinkoyla galvanizleme veya kimyasal işlemlerle metalik kaplama (kalay ve nikel kaplama hariç) ve plastik teflon vb. metal dışı malzemelerle kaplama konularında faaliyet gösterdiğini; şirket yönetimi ile ilgili operasyonel konularda, grup şirketleriniz olan ile hizmet sözleşmenizin bulunduğu, İsviçre mukimi ile yapılan ilgili sözleşmeye istinaden;’den genel yönetim, stratejik planlama, kalite kontrol, iş sağlığı ve güvenliği yönetimi, insan kaynakları, pazarlama, finans, muhasebe, hazine yönetimi, iç denetim, ürün yönetimi, ürün segment stratejisi, market analizi, rekabet analizi ve AR-GE hizmetlerinin alındığını ve bahse konu hizmetlerin tamamının yurtdışında verildiği belirtilerek’ye yapılacak olan ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı, bu hizmetler karşılığında İsviçre mukimi firmaya yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapıp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

I. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

.....

1 seri numaralı Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "8.7. Holding şirketlerin genel idare giderlerinin bağlı şirketlere dağıtımı" bölümünde, holding şirketler tarafından bağlı şirketlere araştırma ve geliştirme, finansman temini, pazarlama ve dağıtım, yatırım projelerinin hazırlanması, hedeflerin tayini, planlama, örgütlendirme kararlarının uygulanması, bilgisayar hizmetleri, sevk ve idare, mali revizyon ve vergi müşavirliği, piyasa araştırmaları, halkla ilişkilerin tanzimi, personel temini ve eğitimi, muhasebe organizasyon ve kontrolü, hukuk müşavirliği konularında hizmet verilebildiği belirtilmiştir. Bu tür hizmetlerin mutlaka verilmiş olması, kesilen faturada hizmet türünün ayrıntılı olarak belirtilmesi ve tek faturada birden fazla hizmet bedelinin bir arada yer alması halinde, her



TÜRMOB

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

hizmet bedelinin ayrı ayrı gösterilmesi şartıyla, holding tarafından verilen hizmetlerin bağlı şirketlerce gider yazılabileceği ifade edilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinin "11- Grup İçi Hizmetler" başlıklı bölümünde ise "Grup içi hizmet, ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı gruba bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade etmektedir. Bu hizmetler tüm grup için yönetim, koordinasyon ve kontrol işlevlerinin sağlanmasını da içermekte olup, bu tür hizmetleri sağlamanın maliyeti, ana şirket, bu amaç için görevlendirilen bir grup üyesi veya diğer bir grup üyesi (grup hizmet merkezi) tarafından üstlenilebilmektedir. Grup içi hizmetlerle ilgili olarak;

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmet alan şirket/şirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacı olup olmadığı,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığının belirlenmesi gerekmektedir." açıklamaları yapılmıştır.

Dolayısıyla, ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten aldığı hizmetin "grup içi hizmet" olarak kabul edilebilmesi için; hizmeti alan şirketin söz konusu hizmete ihtiyacı olması, şirketin bu hizmetlerden fiilen yararlanması ve hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine göre belirlenmiş olması gerekmektedir. Ancak, grup içi şirket tarafından sağlanan hizmetler karşılığı ilişkili kişilere ödeme yapılmış olması ve/veya yapılan ödemenin "yönetim gideri" olarak tanımlanmış olması söz konusu hizmetlerin fiilen sağlandığını göstermeyecektir.

Diğer taraftan anılan Tebliğin aynı bölümünde, emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı hususunun dikkate alınması 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 söz konusu Tebliğin anılan bölümünde yer alan örneklerde de, grup içi hizmet maliyetinin uygun bir dağıtım anahtarı kullanılmak suretiyle paylaşılması gerektiği belirtilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirilemeyeceği; 13 üncü maddesinde ise, kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunması durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Şirketinizin İsviçre mukimi grup şirketinden aldığı hizmetlere ihtiyacının olması, bu hizmetlerin fiilen sağlanmış olması ve hizmetlere ilişkin fatura bedelinin emsallere uygun olması şartıyla, İsviçre mukimi 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.

Aynı Kanunun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil



olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmü getirilmiş olup maddenin;

- birinci fıkrasının (b) bendinde dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri serbest meslek kazançları üzerinden, (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratları üzerinden,

- ikinci fıkrasında 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,

- üçüncü fıkrasında ise tam mükellef kurumlar tarafından, Türkiye'de bir işyeri veya daimî temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç olmak üzere dar mükellef kurumlara veya kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan ve Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları üzerinden

kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükme bağlanmış olup kesinti oranı 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile petrol arama faaliyeti dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarından %5, diğer serbest meslek kazançlarından %20, gayrimenkul sermaye iratlarından %20, gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden %20, Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde sayılan kâr payları (5520 sayılı Kanunun 15 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisine tabi tutulan kazançlar hariç) üzerinden de %15 olarak belirlenmiştir.

Buna göre,

- İsviçre mukimi tarafından sunulan hizmetlerin, şirketinizin talebi doğrultusunda ve bu talebine uygun olarak sunulan hizmetler olması durumunda, yurt dışında mukim söz konusu şirkete bu hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı olarak değerlendirilmesi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-b maddesine göre %20 oranında vergi kesintisine tabi tutulması,

- İsviçre mukimi'nin sahip olduğu bilgilerin, üçüncü kişilerle paylaşma hakkınız olmaksızın şirketinize kullandırılması şeklinde verilen hizmetler olması durumunda ise, bunun karşılığında yapılan ödemelerin gayrimenkul sermaye iradı olarak Kurumlar Vergisi Kanununun 30/1-c maddesine göre %20 oranında vergi kesintisine tabi tutulması,

- İsviçre mukimi'nin sahip olduğu bilgilerin, üzerinde serbestçe tasarruf edebileceğiniz şekilde (gayrimaddi hak devrini içermesi gibi) şirketinize kullandırılması suretiyle sunulan hizmetler olması durumunda ise, şirketinizce yapılan ödemelerin Kurumlar Vergisi Kanununun 30/2 maddesine göre gayrimaddi hak ödemesi olarak %20 oranında vergi kesintisine tabi tutulması,

- Şirketinize sunulan hizmetlerin gayrimaddi hak bedelini ve serbest meslek hizmetini bir arada içermesi halinde her iki gelir unsuruna isabet eden tutarların transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle yapılacak kesinti tutarlarının ayrı ayrı hesaplanması

gerekmektedir.

Öte yandan, şirketiniz tarafından İsviçre mukimi'den temin edilen hizmetlerle ilgili olarak yapılan emsale uygun ödemelerin ticari kazancınızın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili bir gider niteliği taşıması ve bu ödemelere ilişkin hizmetlerin fiilen şirketinize sunulması şartıyla, söz konusu hizmet bedellerinin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Şirketiniz tarafından ilişkili kişi konumundaki ortağınızdan alınan hizmetlere ilişkin bedelin emsallere uygun olması gerekmekte olup söz



konusu bedelin tespitinde Kanunun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin 13 üncü maddesi hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

II. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN:

"Türkiye Cumhuriyeti ile İsviçre Konfederasyonu Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması"nın hükümleri 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

.....

Bu düzenlemelere göre, Türkiye'de doğan ve İsviçre mukimi şirkete sınıai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi karşılığında yapılacak olan ödemelerin gayrisafı tutarı üzerinden Anlaşmanın 12 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca Türkiye'nin de %10 oranını aşmayacak şekilde vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Diğer taraftan, şirketinizin İsviçre mukimi firmaya yaptığı 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 sayılması durumunda söz konusu tutar Anlaşma'nın "Temettüleri"i düzenleyen 10 uncu madde kapsamında vergilendirilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu İsviçre teşebbüsünün İsviçre 'de tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin İsviçre yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgelerin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya İsviçre'deki Türk Konsolosluklarınca tasdik edilen bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir."

GİB tarafından verilen 29.05.2014 tarih ve 38418978-125[30-13/19]-532 sayılı özelge'de ise aşağıdaki vergisel değerlendirilmeler yapılmıştır..

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

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

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



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

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

Yine **GİB tarafından verilen 02.11.2016 tarih ve 62030549-125[30-2015/460]-191791 sayılı Özelge'de**, ücret gelirinin beyanı ve vergilendirilmesi hususu aşağıdaki gibi ele alınmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, merkezi Güney Kore Cumhuriyetinde bulunan Türkiye İstanbul Temsilciliğinde, atama emri ve Çalışma Bakanlığının izni ile çalışmakta olan yabancı personelinizin maaşının yurt dışındaki merkezinizden personelin Türkiye'deki hesabına gönderildiği; SGK primlerinin, karşılıklı anlaşma gereği Kore'de ödendiğinden Türkiye'de ödenmiş sayıldığı ve ayrıca prim ödenmediği belirtilerek personel tarafından elde edilen ücretin vergilendirilmesi hususunda temsilcilik olarak sorumluluğunuz olup olmadığı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmış olup konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun "Mükellefler" başlıklı 3'üncü maddesinde,



...

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

hükmü yer almış, 5'inci maddede de yerleşme sayılmayan haller,

"Aşağıda yazılı yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye'de yerleşmiş sayılmazlar:

Belli ve geçici görev veya iş için Türkiye'ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler;..."

hükmü ile düzenlenmiştir.

Ayrıca söz konusu Kanun'un 6'ncı maddesinde, "Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlar üzerinden vergilendirilirler." denilmiştir.

Adı geçen Kanun'un 61'inci maddesinde ücretin, işverene tabi ve belirli bir işverene bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olduğu belirtilmiş olup, aynı Kanun'un "Toplama Yapılmayan Haller" başlıklı 86'ncı maddesinde, "Aşağıda belirtilen gelirler için yıllık beyanname verilmez, diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

...

1. Tam mükellefiyette;

...

b) Tek işverenden alınmış ve tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretler (birden fazla işverenden ücret almakla beraber, birden sonraki işverenden aldıkları ücretlerinin toplamı, 103'üncü maddede yazılı tarifenin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşmayan mükelleflerin, tamamı tevkif suretiyle vergilendirilmiş ücretleri dahil)

2. Dar mükellefiyette, tamamı Türkiye'de tevkif suretiyle vergilendirilmiş olan; ücretler, serbest meslek kazançları, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile diğer kazanç ve iratlar."

hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanun'un 94'üncü maddesinin birinci fıkrasında, "..... 103 ve 104'üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca Gelir Vergisi Kanunu'nun 95'inci maddesinde,

"Aşağıda yazılı hizmet erbabının ücretleri hakkında vergi tevkif usulü cari olmaz:

1. Ücretlerini yabancı bir memleketteki işverenden doğrudan doğruya alan hizmet erbabı;
2. 16'ncı maddede yazılı istisnadan faydalanmayan yabancı elçilik ve konsolosluk memur ve hizmetlileri;
3. Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zaruret görülen ödemeler.



Bunlar gelirlerini, bu kısmın 2'nci bölümündeki hükümlere göre, yıllık beyanname ile bildirirler."

hükmüyle stopaja tabi olmayan ücretlere beyan zorunluluğu getirilmiştir.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARINI YÖNÜNDEN

Türkiye Cumhuriyeti ile Kore Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Diğer Bazı Hususları Düzenleme Anlaşması'nın "Mukim" başlıklı 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. 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 evin bulunduğu Akit Devletin mukimi kabul edilecektir. Eğer bu kişinin her iki Devlette de daimi olarak kalabileceği bir ev varsa, bu kişi, kişisel ve ekonomik ilişkilerinin daha yakın olduğu Devletin bir mukimi olarak 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 ev yoksa, bu kişi kalmayı adet edindiği evin bulunduğu Akit Devletin bir mukimi olarak kabul edilecektir;

c) Eğer kişinin her iki Akit Devlette de kalmayı adet edindiği bir ev varsa veya her iki Akit Devlette de böyle bir ev söz konusu değilse, bu kişi vatandaşı bulunduğu 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 karşılıklı anlaşmayla çözeceklerdir.

..." hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, bir Devletin iç mevzuatında düzenlenen ev, ikametgah veya benzer yapıda herhangi bir kriter nedeniyle o Devlette vergi mükellefiyeti altına giren bir gerçek kişi, o Devletin mukimi kabul edilmektedir. Akit Devletlerin iç mevzuatları gereğince kişinin her iki Devletin de mukimi olması durumunda ortaya çıkan çifte mukimlik sorunu ise söz konusu maddenin ikinci fıkrası hükümleri çerçevesinde çözümlenecektir.

Diğer taraftan, Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler" e ilişkin 15'inci maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları aşağıdaki gibidir;

"1. 16, 18, 19 ve 20 nci 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.

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

a) Gelir elde eden kişi, bu diğer Devlette bir mali yıl içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa ve



- b) Ödeme, diğer Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılırsa, ve
- c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa,
- yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir."

Bu hükümlere göre;

Söz konusu çalışanların Türkiye'de mukim olmaları durumunda, yapılan ücret ödemesi Güney Kore kaynaklı olsa dahi, vergilendirme 15'inci maddenin 1'inci fıkrası kapsamında Türkiye'de iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır.

Çalışanların Güney Kore'de mukim olması durumunda ise bu kişilere Türkiye'de ifa edilen hizmetler karşılığında ödenen ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için yukarıda 2'nci fıkrada belirtilen ve gerçekleşmesi halinde yalnızca mukim olunan Devlete vergileme hakkı veren koşullardan en az birinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Bu üç şartın topluca gerçekleştiği durumda vergileme Güney Kore'de; şartlardan birinin ihlali halinde ise vergileme Türkiye'de ve iç mevzuat hükümleri kapsamında yapılacaktır. Bir başka ifade ile çalışanların Güney Kore'de mukim olması durumunda Türkiye'nin vergileme hakkı olması için; çalışanların Türkiye'de bir mali yıl içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşan bir süre kalması veya ödemenin, Türkiye mukimi olan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılması veya ödemenin işverenin Türkiye'de sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılması koşullarından en az birisinin gerçekleşmesi gerekmektedir.

Çalışanların Türkiye mukim olup olmadıklarına ilişkin tereddüt hasil olması durumunda her bir çalışanın kalış süresinin tespitine ilişkin belgeler ile bu çalışanlarla yapılan hizmet sözleşmelerinin incelenmesi halinde, kişi bazında değerlendirme yapılabilmesi mümkün olacaktır.

Şirketiniz tarafından yabancı personele herhangi bir ödeme yapılmadığından tevkifat yapma yükümlülüğünüz bulunmamaktadır. Bununla birlikte, söz konusu çalışanların Anlaşma hükümleri uyarınca Türkiye'de vergilendirilmesi durumunda elde ettikleri ücret gelirlerinin Türkiye'de stopaja tabi tutulmamış olması nedeniyle tamamının yıllık gelir vergisi beyannamesiyle ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesine beyan edilmesi gerekmektedir."

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

3065 sayılı Kanunun 1'inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır. Buna göre, ikametgâhı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanılan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır.

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

3065 sayılı KDV Kanununun;

-1/1 inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/2 nci maddesinde ise her türlü mal ve hizmet ithalinin KDV’ye tabi olduğu,

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

hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan, 60 No.lu KDV Sirkülerinin “Yurtdışındaki İşlemler” başlıklı (1.1.1.) bölümünde, “KDV Kanununun 1 ve 6 ncı maddelerine göre, yurtdışında gerçekleşen mal teslimleri ile yurt dışında ifa edilip yine yurtdışında yararlanan hizmetler KDV’nin konusuna girmemektedir. Türkiye’de yapılmayan işlemin bedeli üzerinden KDV hesaplanması veya böyle bir işlemin Kanundaki herhangi bir istisna hükmü ile ilişkilendirilmesi söz konusu değildir. ifadelerine yer verilmiştir.

VUK’un 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerde vergi kesintisi KVK’nın 15 inci maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi uyarınca, VUK’un 11 inci maddesinin yedinci fıkrası kapsamındaki ödemelerden vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.



TÜRMOB

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

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, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ve KVK'nın 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 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 (ödeme 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 Cumhurbaşkanlığı 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 kurum tarafından tahsil edilen hizmet bedellerinin asıl hizmet sunucusuna ödenmesinde de vergi 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 Cumhurbaşkanlığı Kararı 01/01/2019 tarihinden itibaren yapılacak ödemelere uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiş olup hizmet bu tarihten önce verilmiş olsa dahi, anılan tarihten itibaren (bu tarih dahil) yapılan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılacaktır.

Söz konusu vergi kesintisinin uygulanması açısından, internet ortamında reklam hizmeti veren veya bu hizmetlerin verilmesine aracılık edenlere anılan Kararın yürürlük tarihinden önce nakden veya hesaben ödeme yapılmış olması halinde, bu ödemelerin konusunu teşkil eden hizmetlere ilişkin olarak 01/01/2019 tarihinden sonra yapılacak ödemelerden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Örneğin, (Z) A.Ş. Ekim 2018 döneminde (B) Reklamcılık Ltd. Şti.'den internet ortamında reklam hizmeti almış ve bu hizmete ilişkin (B) Reklamcılık Ltd. Şti. tarafından Kasım 2018 döneminde düzenlenen faturayı yasal defterlerine kaydetmiştir. Aralarındaki anlaşma gereği (Z) A.Ş. hizmet bedelinin ödemesini 15 Ocak 2019 tarihinde yapacaktır. Kasım 2018 döneminde faturanın (Z) A.Ş.'nin defterlerine kaydedilmesi ile hesaben ödeme gerçekleşmiş olduğundan 15 Ocak 2019 tarihinde yapılacak nakden ödeme üzerinden vergi kesintisi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

GİB'in 14.08.2020 tarih ve 62030549-120[94-2019/120]-E.595945 sayılı özelgesinde konu ile ilgili olarak aşağıdaki vergisel değerlendirmelere yer verilmiştir.

“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:

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 Resmi Gazete'de yayımlanan 18/12/2018 tarihli ve 476 sayılı Cumhurbaşkanlığı 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 (ödeme 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 gerçekleşebileceği,

-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 Kanununun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanununun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

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

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

Hizmetin vergiden müstesna olması ve hizmetin yurt dışında yapıp hizmetten yurt dışında faydalanılması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir.

KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır."

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."

Yine **GİB tarafından verilen 17.06.2020 tarih ve 84098128-125[15-2019/14]-E.166439 sayılı özeldesinde ise** konu ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketinizin ihraç ettiği mobil uygulamaları yurt dışına tanıtmak için internet ortamında reklam hizmeti veren çok uluslu yabancı şirketler ile çalıştığı, alınan reklam hizmetlerinin tamamının yurt dışı kullanıcıları için yurt dışında yayınlandığı, bu hizmetlerin yabancı şirketlerin yurt dışı ofis ve temsilciliklerinden verildiği, söz konusu şirketlerin Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olmadığı belirtilerek şirketinizce reklam hizmetleri için ödenen bedeller üzerinden %15 vergi kesintisi yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuna 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 Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde de, dar mükellefiyete tabi kurumların bu fıkranın bentlerinde yer alan 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 yapılması öngörülmüş ve 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 ile Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında ve Kurumlar Vergisi Kanununun 15 inci maddesinin birinci fıkrasında sayılanlara internet ortamında verilen reklam hizmetleri vergi kesintisi kapsamına alınmış olup bu hizmetlere ilişkin olarak hizmeti verenlere veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık edenlere yapılan ödemelerden, ödeme yapılan kişilerin mükellef olup olmamasına bakılmaksızın vergi kesintisi yapılması gerektiği yönünde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu Kararın 3 üncü maddesi aşağıdaki gibidir;

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

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

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

Dolayısıyla, internet ortamında verdikleri reklam hizmetlerine ilişkin olarak bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellefiyete tabi kurumlara yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisinin 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 dışında yayınlanan internet ortamında reklam hizmetlerine ilişkin olarak anılan kurumlara yapacağınız ödemelerden 476 sayılı Karar kapsamında vergi kesintisi yapmanıza gerek bulunmamaktadır.

GİB tarafından verilen 17.07.2019 tarih ve 62030549-125[15-2019/14]-E.579305 sayılı bir diğer özelge de örnek olması açısından aşağıya alınmıştır.

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

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan oluştuğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (a)



bendinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de bir işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

- Sözleşme de dahil olmak üzere hizmete ilişkin süreçlerin Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yürütülmemesi kaydıyla yurt dışında yayınlanmak üzere vermiş oldukları internet ortamında reklam hizmetleri Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yapılan işler olarak değerlendirilemeyeceğinden,

yurtdışındaki müşterilerinize yönelik olarak yurt dışında yayınlanan internet ortamında reklam hizmetlerine ilişkin olarak anılan kurumlara yapacağınız ödemelerden 476 sayılı Karar kapsamında vergi kesintisi yapmanıza gerek bulunmamaktadır."



TÜRMOB

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

05.06.2003 tarih ve 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu ve 20.08.2003 tarihli 25202 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliği uyarınca, yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş şirketler, Türkiye'de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açmaya yetkilidir. **Yabancı Şirketlerin, Türkiye'de irtibat bürosu açabilmesi için Türkiye'de** Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı, Teşvik Uygulama ve Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü'ne başvuru yapmaları ve bu kurumdan izin almaları zorunludur.

Yönetmelik uyarınca, aşağıdaki faaliyet alanlarından en az birinde hizmet verilmesi kaydıyla, Yabancı Şirkete irtibat bürosu açılış belgesi verebilmektedir. Bu faaliyet alanları aşağıdaki gibidir;

- Temsil ve Ağrlama,
- Türkiye'deki Tedarikçilerin Kalite ve Standart Açısından Kontrolü, Denetimi ve Temini,
- Teknik Destek,
- Haberleşme,
- Bölgesel Yönetim Merkezi,
- Pazar Araştırması,
- Tanıtım.

Kurulacak irtibat bürolarının Türkiye'de gelir elde etmek için herhangi bir ticari faaliyette bulunmaması şarttır. Yabancı şirketlerin Türkiye'de açtıkları irtibat büroları, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellef statüsündedirler. Dolayısıyla irtibat büroları, vergi kanunları bakımından işyeri ve daimi temsilcisi vasfı kazanmamaktadır.

Diğer taraftan, dar mükellefiyete tabi kurumların daimi temsilcileri veya işyerleri aracılığıyla Türkiye'de elde ettikleri ticari kazançların vergilendirilmesi, KVK'nın 3 ve 22'nci maddeleri uyarınca tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümlerin uygulanması ile yani Kurumlar Vergisi Beyannamelerini Türkiye'de işyerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin bağlı olduğu vergi dairesine vermeleri suretiyle gerçekleşecektir. Aynı Kanununun 28'nci maddesi düzenlemesi uyarınca, dar mükellefiyete tâbi yabancı kurumların vergisi, bunlar hesabına Türkiye'deki müdür veya temsilcileri; müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar adına tarh olunacaktır.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- İnternet ortamında verdikleri reklam hizmetlerine ilişkin olarak bu hizmeti veren veya internet ortamında reklam hizmeti verilmesine aracılık eden dar mükellefiyete tabi kurumlara yapılan ödemeler üzerinden VUK'un 11'nci, KVK'nın 30'uncu maddeleri ve 476 sayılı Karar uyarınca %15 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

2- Ancak, kanuni ve işmerkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların; i- Yurt dışında elde ettikleri ticari kazançları Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olmadığından ve ii- Sözleşme de dahil olmak üzere hizmete ilişkin süreçlerin Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yürütülmemesi kaydıyla yurt dışında yayınlanmak üzere vermiş oldukları internet ortamında reklam hizmetleri Türkiye'deki işyerinde veya daimi temsilcisi vasıtasıyla yapılan işler olarak değerlendirilemeyeceğinden, yurtdışındaki müşterilere yönelik olarak yurt dışında yayınlanan internet ortamında reklam hizmetlerine ilişkin olarak Amerika Birleşik Devletleri'nde yerleşik Healthtour Ltd. adlı şirkete yapılacak ödemelerden 476 sayılı Karar kapsamında Kurumlar Vergisi kesintisi yapılmayacaktır.

3- Kurumsal internet sitesi üzerinden sağlık turizmi faaliyetine dair tanıtım hizmeti, yurt dışında yerleşik kişilere verildiğinden dolayı reklam/tanıtım hizmet ifası ve hizmetten faydalanılması yurt dışında gerçekleştirilmiş olduğundan, KDVK'nın konusuna giren bir işlemde ve dolayısıyla sorumlu sıfatıyla beyan edilecek bir vergiden söz edilemeyecektir.

4- 2020 yılı için "internet sitesi üzerinden kuruma ait sağlık tesislerine ilişkin yaptığı yayın hizmeti" karşılığı olarak 31.12.2020 tarihinde yapılan 300.000,00 TL ödemenin tamamının ilgili hesap dönemi giderleri arasında gösterilmesinde vergisel bir eleştiri bulunmamaktadır.

5- . Travelhealth Co. Inc. tarafından işlem nedeniyle kurum adına herhangi bir fatura ve benzeri belge düzenlenmemiş olsa da, (ayrıntılı olarak 2021/2 dönem revizyon sınavı yanıt anahtarında yer verilen) VUK'un



TÜRMOB

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

3'üncü maddesinde vergilemede serbest delil ilkesi çerçevesinde "işlemin gerçek mahiyetini tevsik edici" tüm delillerin (işbu sorudan elektronik posta iletileri ve banka işlemlerine dair bilgi ve belgelerin varlığı örneklendirilerek), VUK'un 3, 9, 30, 134, 141, 148, 227, 256, 257, 261, Mük. 266.'ncı maddeler ve 143 seri numaralı Genel Tebliğ düzenlemesi uyarınca (her türlü belge, bilgi, yazı, tutanak, sözleşme, banka üzerinden yapılan ödemeler, elektronik yazışmalar, ifade ve beyanlar vb.) dikkate alınması ve Travelhealth Co. Inc.'e yapılan 250.000,00 TL ödemenin de ilgili dönem gideri olarak kabulü gereklidir.

6- Yapılan ödeme ticari kazanç mahiyetinde bulunduğundan, ödeme tutarı üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamında herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

7- Türkiye'de yerleşik olmasalar dahi, sağlık turizm kapsamında seyahat danışmanlığı ve bağlantılı organizasyon hizmetleri Türkiye'de ifa edildiği ve/veya faydalandığından ve bu hizmetler KDVK'nın 13'üncü maddesine (I) bendi kapsamında da yer almamakta olduklarından dolayı, yapılan ödemeler üzerinden KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılacaktır.

8- Fatura ve benzeri bir belgeye bağlı olmamakla birlikte, doğrudan vergi sorumlusu tarafından kesilerek beyan edilen KDV, beyan döneminde indirim KDV olarak da dikkate alınabilecektir.

9- Rusya Federasyonu'nda yerleşik 10 doktorun, KKTC'de düzenlenen tıp kongresine bildiri sunmalarını teminen, bu kişilerin seyahat, konaklama ve katılım masrafları olarak üstlenen ve giderleştirilen 250.000,00TL'ye dayanak hizmet alımları ticari kazancın elde edilmesi/idame ettirilmesi ile ilgisi bulunmadığı ve reklam, tanıtım ve pazarlama unsuru içermediğinden, GVK'nın 40 ve KVK'nın 8'nci maddeleri kapsamında değerlendirilmeyecek ve bu tutar dönem kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

10- Mükellef kurum tarafından ilgili dönem ticari faaliyeti kapsamında alınan bir hizmet bulunmadığından ve KKTC'de verilen hizmet ticari kazanç niteliği taşıdığından dolayı KVK'nın 30'uncu maddesi ve KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca (her iki vergi düzenlemesinden kaynaklı olarak) vergi tevkifatı da yapılmayacaktır.

11- Karabağ Sıhhiye Limited tarafından 12 aylık bu hizmet ifası karşılığı olarak tahakkuk ettirilen 360.000,00 TL ise dönem gideri olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.

12- Azerbaycan'da yerleşik ilişkili kurum Karabağ Sıhhiye Limited şirketi çalışanı/personeli nöroşirurji uzmanı doktorun 2020 yılında kurum hastanelerinde ifa etmiş olduğu hizmet karşılığı olarak (doğrudan Karabağ Sıhhiye Limited şirketine) yapılan ödeme üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

13- Hizmet Türkiye'de ifa edildiği (ve hizmetten Türkiye'de yararlanıldığından) yapılan ödemeler üzerinden KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca vergi tevkifatı ise yapılacaktır.

14- Mükellef kurum tarafından çalışana doğrudan bir ödeme yapılmadığından GVK kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmamakta ise de, bir takvim yılı içerisinde 183 günden fazla süre Türkiye'de kalmış bulunması ve yurt dışında yerleşik kurumdan elde etmiş olduğu gelirin Türkiye'de vergi tevkifatına tabi tutulmamış olması nedenleriyle, nöroşirurji uzmanı doktorun Türkiye'de elde etmiş olduğu ücret gelirini yıllık gelir vergisi beyannamesiyle ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesine beyan etmesi gerekmektedir.

15- İngiltere'de yerleşik Bloodlabs Ltd. adlı şirketin laboratuvarlarında mükellef kurum hastalarına onkolojik testlerin yapılabilmesi için adı geçen şirkete ödenen (bu şirket tarafından faturalandırılan) 150.000,00 TL, kurum kazancının tespitinde dönem gideri/hizmet maliyeti olarak dikkate alınabilecektir.

16- Verilen hizmet ticari kazanç unsuru niteliği taşıdığından dolayı KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamında vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

17- Hizmetin doğrudan ifası ve ifa edilen hizmetten faydalanma yurt dışında olduğundan KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılmayacaktır. Faydalanma unsurunun (hizmeti veren hastane- hizmeti alan hasta ilişkisi ekseninde) dolaylı olarak Türkiye'de gerçekleşmiş olmasının, KDVK tevkifatı yapılması açısından etkisi bulunmamaktadır.

18- Dr. Besim ATALAY'ın İngiltere'de yerleşik Bloodlabs Ltd. adlı şirketin Türkiye'deki daimi temsilcisi olarak kabulü ile Türkiye'de elde edilen bu kazancın, KVK'nın 3, 22 ve 28'nci maddeleri uyarınca (Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanacak olduğundan) yıllık beyanname verilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekmektedir.

19- Dr. Besim ATALAY ile 11.12.2020 tarihinde akdedilen sözleşme herhangi bir bedel içermediğinden Damga Vergisi yönünden yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. sözleşme imzalanmıştır. İlgili hesap döneminde cari hesap durumu dikkate alınarak vergi matrahı tespit edilemeyecek, bu tutar DVK'da tanımlı belli para olarak kabul edilmeyecektir.

20-Laparoskopik cerrahi robot kullanımı çevrimiçi eğitimi ve teknik dönüşüm ile mevcut cihazların 3 yıllık garanti edilmesi hizmeti karşılığı yapılan ödemenin VUK düzenlemeleri uyarınca “faydalanma dönemi” baz alınarak itfa edilmesi/giderleştirilmesi gereklidir. Bu bağlamda, alınan hizmet karşılığı, Rusya’da yerleşik **ilişkili tüzel kişi** Doctor Socrates Health Care OOO adlı şirkete 30.06.2020 tarihinde yapılan 1.000.000,00 TL ödemenin 2020 hesap dönemine isabet eden $(1.000.000,00/36 \times 6) = 166.666,00$ TL kısmının ilgili dönem gideri olarak saptanması, gelecek dönemlere ait bakiye $(1.000.000,00 - 166.666,00) = 833.334,00$ TL’nin ise peşin ödenen giderler hesabında kayıt altına alınması gerekir.

21- Çevrimiçi eğitim, teknik dönüşüm ile garanti hizmeti gayri maddi hak kullanımı ve/veya iktisabına yol açmadığından, yapılan ödeme üzerinden KVK’nın 30’uncu maddesi kapsamında vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

22-Bahis konusu hizmetten Türkiye’de faydalandığından, hizmet ithali kapsamındaki söz konusu ödeme üzerinden, KDVK’nın 9’uncu maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılması, kesilen verginin sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

23-Yurt dışında yerleşik ilişkili tüzel kişiden gerçekleştirilen hizmet alımları ve bunlar için yapılan ödemelerin, KVK’nın 11 ve 13’üncü maddeleri kapsamında Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı bağlamında da ayrıca değerlendirmeye konu edilebileceği tabiidir..

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Yurt dışındaki kurumlardan alınan hizmetler karşılığı yapılan ödemelerin ticari kazanç olarak nitelendirilerek ÇVÖA ve KVK düzenlemeleri uyarınca tevkifat yapılmaması ya da yurt dışından alınan hizmetlerin ticari kazanç-serbest meslek kazancı, serbest meslek kazancı-ücret, ticari kazanç-serbest meslek kazancı-gayri maddi hak edinilmesi, ticari kazanç-gayri maddi hak edinilmesi bağlamında, bu kazanç türlerinin nitelik ve vergileme farklılıkları vurgulanarak tartışılması (ve yine ÇVÖA ve KVK uyarınca tevkifat yapılması-yapılmaması) halinde de, yanıtta özgü değerlendirmelerin iç tutarlığı dikkate alınarak, her bir soru alt başlığı için 1 puan verilecektir.

YANIT 3

KVK’nın 10 uncu maddesine eklenen (ğ) bendi ile 15/6/2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi ve veri saklama hizmeti alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleriyle ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerinden elde ettikleri kazancın %50’sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın %50’sinin beyan edilen kurum kazancından indirilebilmesi için bu kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmiş olması gerekmektedir.

- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.

- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri.

- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri.

Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mesleki eğitim hizmetleriyle ilgili olarak Maliye Bakanlığınca belirleme yetkisi verilmiş olup ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle bu indirimin uygulanmasında mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,



TÜRMOB

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

- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.

Buna göre, yukarıda yer alan alanlarda verilen mesleki eğitim hizmetleri, indirim kapsamında değerlendirilecektir.

İlgili şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konuları arasında, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak olmalıdır. Şirket bünyesinde sözü edilen hizmetlerden sadece birisi verilebileceği gibi ana sözleşmelerinde yer almak şartıyla birden fazlası da verilebilir.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye'de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın %50'sine indirim uygulanacaktır.

Sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin elde ettiği kazançlara indirim uygulanabilmesi için Sağlık Bakanlığından alınan ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunulması zorunludur. Eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelerin de Milli Eğitim Bakanlığından alınan izin belgesi veya ruhsat çerçevesinde faaliyette bulunmaları gerekmektedir.

Sağlık Bakanlığınca ruhsatlandırılmış olmak şartıyla sağlık turizmi ile uğraşan işletmelerin de indirimden faydalanması mümkündür.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetlerinin, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara; eğitim veya sağlık hizmetlerinin de Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilere verilmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerekmekte olup bu alanlarda sunulan asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün değildir.

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir. Sağlık alanında faaliyette bulunan şirketlerin ülkemiz ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verdikleri hizmetin bedelinin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi nedeniyle, hizmet bedeli karşılığı faturanın Sosyal Güvenlik Kurumuna düzenlenmesi durumunda da indirimden faydalanılabilecektir.

Verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması gerekir. Diğer bir anlatımla, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması gerekmektedir.

Bu hizmetler, fiziki olarak Türkiye'de verilmekle birlikte yararlanıcısının Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişiler olması gerekmektedir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın %50'si, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu



yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsama girmeyen işlerin birlikte yapılması halinde, indirim uygulanacak kazançla ilişkin hasılat, gider ve maliyet unsurlarının ayrı olarak tespit edilmesi esastır.

Gider ve maliyet unsurlarının ayrı hesaplarda izlenmek suretiyle tespitinin mümkün olmadığı hallerde ise müşterek genel giderler, bu faaliyetler ile ilgili olarak cari yılda oluşan hasılatın toplam hasılatı oranı esas alınarak dağıtılacaktır.

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetler ile bu kapsamda değerlendirilmeyen faaliyetlerde müştereken kullanılan tesisat, makine ve ulaştırma vasıtalarının amortismanlarının ise bunların her bir işte kullanıldıkları gün sayısına göre dağıtımının yapılması gerekmektedir.

Hangi işte ne kadar süreyle kullanıldığı tespit edilemeyen sabit kıymetlere ilişkin amortismanlar ise, müşterek genel giderlerle birlikte dağıtımına tabi tutulacaktır.

Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya sağlık alanında faaliyet gösteren ve yurt dışı yerleşik kişilere verdikleri hizmetlerden elde ettikleri kazançlarının %50'sini indirim konusu yapan işletmelerin, hizmet verilen yurt dışı yerleşik gerçek kişilere ilişkin ad-soyad ya da unvan, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport numarası, düzenlenen faturanın tarih ve sayısı, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli gibi bilgileri içeren formun, her bir geçici vergi beyannamesi ile birlikte beyanname eki olarak verilmesi gerekmektedir. İlgili geçici vergi beyannamesinin ekindeki forma dahil edilememiş bilgilerin bir sonraki geçici vergi beyannamesi ekindeki formla bildirilmesi mümkündür.

Bunun yanı sıra, sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelere Sağlık Bakanlığınca verilen ruhsatın, eğitim alanında faaliyet gösteren işletmelere de Milli Eğitim Bakanlığınca verilen izin belgesi veya ruhsatın bir örneğinin, istisnadan faydalanılacak ilk yıl, yıllık kurumlar vergisi beyanname verme süresi içerisinde bağlı bulunan vergi dairesine verilmesi gerekmektedir.

İlgili şirketlerin esas faaliyet konusu dışındaki işlemlerinden elde ettikleri gelirleri ile olağandışı gelirlerinin indirim kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir. Dolayısıyla, nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farkları ve iktisadi kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan gelirler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.

KDVK'ya 7104 sayılı Kanunla Kanununun 13 üncü maddesinin birinci fıkrasına (1) bendi olarak eklenen düzenlemeye göre, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetler istisnanın kapsamına dahil değildir.) 1/6/2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere KDV'den istisnadır. Bu istisna uygulamasına ilişkin usul ve esaslar aşağıda belirlenmiştir.

Kanunun (13/1) maddesinde düzenlenen istisnanın kapsamına Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı



uyruklu gerçek kişilere, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri girmektedir. Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinde istisna uygulanabilmesi için bu hizmetleri veren gerçek veya tüzel kişilerin ilgili mevzuat çerçevesinde Sağlık Bakanlığınca izin verilen sağlık kurum ve kuruluşu olmaları zorunludur. Buna göre, hastaneler (kamu, özel, üniversite), tıp merkezleri, polikliniklerin yanında Sağlık Bakanlığınca izin almak suretiyle faaliyette bulunan; aile ve toplum sağlığı merkezleri, muayenehaneler, laboratuvarlar, müesseseler, ağız ve diş sağlığı hizmeti sunan özel sağlık kuruluşları, ambulans hizmetleri sunan kuruluşlar, diyaliz merkezleri, fizik tedavi ve rehabilitasyon merkezleri, genetik hastalıklar tanı merkezleri, hiperbarik oksijen tedavisi uygulanan özel sağlık kuruluşları, hemoglobunopati tanı merkezleri, madde bağımlılığı tedavi merkezleri, üremeye yardımcı tedavi merkezleri, terapötikaferez merkezleri, geleneksel ve tamamlayıcı tıp uygulama merkezleri, kordon kanı bankaları ile kaplıcaların Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere verdikleri koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinde istisna uygulanır.

İstisna kapsamına Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri girmektedir. Söz konusu hizmetlerin münhasıran bu sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilmesi gerekmektedir. Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin kapsamı Sağlık Bakanlığının ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlenir.

Saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi, dolgu maddeleri uygulamaları gibi estetik amacıyla yapılan hizmetler bu istisna kapsamında değerlendirilmez. Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ile birlikte verilebilen konaklama, ulaşım, yemek gibi teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez.

İstisnadan, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler yararlanabilir. 5901 sayılı Kanununun (3/1-d) maddesinde, yabancıların Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan kişiyi ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. 193 sayılı Kanunun “Türkiye’de yerleşme” başlıklı 4 üncü maddesine göre, ikametgahı Türkiye’de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye’de devamlı olarak altı aydan fazla oturanlar (Geçici ayrılmalar Türkiye’de oturma süresini kesmez.) Türkiye’de yerleşmiş sayılır. GVK’nın 5 inci maddesi uyarınca, belli ve geçici görev veya iş için Türkiye’ye gelen iş, ilim ve fen adamları, uzmanlar, memurlar, basın ve yayın muhabirleri ve durumları bunlara benzeyen diğer kimselerle tahsil veya tedavi veya istirahat veya seyahat maksadıyla gelenler ile tutukluluk, hükümlülük veya hastalık gibi elde olmayan sebeplerle Türkiye’de alkonulmuş veya kalmış olan yabancılar memlekette altı aydan fazla kalsalar dahi, Türkiye’de yerleşmiş sayılmazlar. Buna göre, Türkiye Cumhuriyeti Devleti ile vatandaşlık bağı bulunmayan ve 193 sayılı Kanuna göre Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişiler bu istisnadan faydalanabilir.

Öte yandan, 5901 sayılı Kanununun 28 inci maddesi uyarınca kendilerine mavi kart verilen ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler de bu istisnadan faydalanabilir. İstisna kapsamında hizmet sunan sağlık kurum ve kuruluşları, alıcının istisna kapsamında olduğunun tevsikine ilişkin olarak uyuğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaport üzerinden Türkiye’ye son giriş tarihinin altı aydan fazla olmadığını kontrol etmek ve pasaportun fotokopisini (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartın fotokopisini) hizmet sunulmadan önce alıcıdan almak zorundadırlar.

İstisna uygulanabilmesi için, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilerin uyuğunda bulunduğu ülke tarafından verilmiş pasaportu (çıkma izni almak suretiyle Türk vatandaşlığını kaybeden kişilerde mavi kartı) ibraz ederek, yabancı uyruklu olduklarını ve pasaport üzerinden altı aydan daha az süreli Türkiye’de bulduklarını tevsik etmeleri gerekmektedir. Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler, Türkiye’de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verdikleri koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin faturada hizmet verilen yabancıların adı, soyadı, hangi ülkenin uyuğunda olduğu, pasaport veya mavi kart numarası, verilen hizmetin niteliği, hizmetin sunulduğu yer ve hizmet bedeli bilgilerine yer vererek KDV hesaplamazlar.

Yabancı ülke pasaportunun veya mavi kartın fotokopisi, hizmeti sunanlar tarafından 213 sayılı Kanunun muhafaza ve ibraz hükümlerine uygun olarak saklanır. Yabancılar sunulan koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin faturanın, hizmet sunulan yabancı hasta yerine, sigorta kuruluşları, yabancı sosyal



güvenlik kurumları, yetkili acenteler veya Sosyal Güvenlik Kurumuna (ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verilen hizmet bedelinin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi durumunda) düzenlenmesi mümkün olabilmektedir. Bu durumda istisnanın uygulanabilmesi için düzenlenen faturada hizmet verilen yabancı'nın adı, soyadı, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport veya mavi kart numarası, Türkiye'ye en son giriş tarihi, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli bilgilerine yer verilmesi zorunludur.

GİB tarafından verilen 18.09.2020 tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.608719 sayılı Özelge'de bu husus ile ilgili olarak aşağıdaki vergisel değerlendirmeler yapılmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, Şirketiniz tarafından genelde yabancı uyruklulara estetik ve saç ekimi hizmetleri ile ilgili olarak danışmanlık hizmeti verildiği; bu hizmetin anlaşmalı hastanelerden satın alınan saç ekimi ve/veya estetik uygulamaları hizmetleri ile birlikte danışmanlık, bakım malzemeleri ve gıda takviyelerinin temini hizmetlerini yahut bunlara ilaveten konaklama, yeme-içme, seyahat gibi hizmetleri de içerebildiği belirtilmekte ve müşterilerinize verilen bu hizmetler için uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

Mal ve hizmetlere uygulanan KDV oranları, 3065 sayılı KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak, maddede yer alan sınırlar dahilinde, 700 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile değişmeden önce Bakanlar Kurulu, değişiklik sonrasında ise Cumhurbaşkanı tarafından belirlenmektedir.

Bu kapsamda KDV oranları, 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, sözü edilen listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler içinse %18 olarak belirlenmiştir.

Söz konusu BKK eki (II) sayılı listenin;

- B/21 inci sırasında, ilgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil) ile bu hizmetleri ifa edenlere hekimlerce veya hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler, ambulans hizmetleri,

- B/24 üncü sırasında, gazino, açık hava gazinosu, bar, dans salonu, diskotek, pavyon, taverna, birahane, kokteyl salonu ve benzeri yerler hariç olmak üzere kahvehane, kır kahvesi, çay bahçesi, çay ocağı, kıraathane, kafeterya, pastane, ayakta yemek yenilen yerler, yemeği pakette satan veya diğer şekillerde yemek hizmeti sunan yerler, lokanta, içkili lokanta, kebabçı ve benzeri yerlerde (birinci sınıf lokanta ruhsatı ya da işletme belgesine sahip olan yerler ile üç yıldız ve üzeri oteller, tatil köyleri ve benzeri tesislerin bünyesindeki lokantalar hariç) verilen hizmetler (bu yerlerde verilen hizmetlerin alkollü içeceklere isabet eden kısmı hariç),

- B/25 inci sırasında, otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerinde sunulan geceleme hizmeti (1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığında işletme belgesi almış seyahat acenteleri tarafından müşteriye aktarılan geceleme hizmet tutarı ve bu hizmete ilişkin aracılık bedellerine de konaklama tesislerinde verilen geceleme hizmetlerinin ait olduğu oran uygulanır. Konaklama tesislerinde geceleme hizmetinden yararlanmayanlara verilen tüm hizmetler ile geceleme hizmetiyle beraber verilen ancak ayrıca belgelendirilen ya da geceleme hizmetine ait belgede ayrıca fiyatlandırılan hizmetler bu sıra kapsamında yer almamaktadır. Ancak geceleme hizmeti kapsamında verilmesi ve geceleme bedeline dahil edilmesi mutad olan diğer hizmetler bu sıra kapsamında yer almakla birlikte bu şekilde belirlenen geceleme bedeli içinde sunulan alkollü içeceklere ilişkin yüklenilen katma değer vergisi tutarları, hizmeti sunanlar tarafından indirim konusu yapılamaz.)

sayılmış ve bu hizmetlere %8 oranında KDV uygulanması öngörülmüştür.



Ayrıca, KDV Kanununun 13 üncü maddesinin (I) bendiyle; Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin KDV'den müstesna olduğu; ancak söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetlerin istisnanın kapsamına dahil olmadığı hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (II/B-16.1.1.) bölümünde ise koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin kapsamının Sağlık Bakanlığının ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlendiği ve saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi, dolgu maddeleri uygulamaları gibi estetik amacıyla yapılan hizmetlerin bahsi geçen istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği; koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ile birlikte verilebilen konaklama, ulaşım, yemek gibi teslim ve hizmetlerin de bu istisna kapsamına girmeyeceği açıklanmıştır.

Buna göre, hizmeti veren ve/veya alandan bağımsız olarak, saç ekimi ve/veya estetik uygulamaları hizmetlerinin; koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin arasında yer aldığı kabulüne imkan bulunmamaktadır. Bu durumda, saç ekimi ve/veya estetik uygulamaları hizmetlerinin gerek KDV Kanununun 13 üncü maddesinin (I) bendinde belirtilen istisna gerekse 2007/13033 sayılı BKK eki (II) sayılı listenin B/21 inci sırası kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu bağlamda, sözü edilen istisna kapsamına girmeyen ve 2007/13033 sayılı BKK eki (I) ve (II) sayılı listelerde yer almayan saç ekimi ve/veya estetik uygulamaları hizmetleri için genel oranda (%18) KDV uygulanması gerekmektedir.

Öte yandan, özelge talep formunuzdan, Şirketinizce verilen hizmetin, anlaşmalı hastanelerden satın alınan saç ekimi ve/veya estetik uygulamaları hizmetleri ile birlikte danışmanlık, bakım malzemeleri ve gıda takviyelerinin teminini yahut bunlara ilaveten konaklama, yeme-içme, seyahat gibi hizmetleri de içeren bir organizasyon hizmeti olduğu anlaşılmaktadır. Hizmetin bu şekilde organizasyon hizmeti olarak ifası halinde, anılan BKK eki listelerde yer almadığından, genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.

Bununla birlikte, Şirketinizin "1618 sayılı Kanun hükümlerine göre Kültür ve Turizm Bakanlığından işletme belgesi almış seyahat acentesi" olması ve fatura ve benzeri belgelerde ayrıca gösterilmesi halinde, organizasyon hizmetleri içinde verilen geceleme hizmetinin, 2007/13033 sayılı Karar eki (II) sayılı listenin B/25 inci sırası kapsamında (tesislerle ilgili şartları da taşımak kaydıyla) değerlendirilerek %8 oranında KDV'ye tabi tutulması mümkündür.

Ancak, Şirketinizce saç ekimi ve/veya estetik uygulamaları ile birlikte verilen diğer hizmetlerin toplam bedelinden ayırt edilebilse dahi, anılan BKK eki (II) sayılı listenin B/24 üncü sırasında B/25 inci sıranın parantez içi hükmünde belirtilen türden bir düzenlemeye yer verilmediğinden, organizasyon hizmetinizin bir parçası olan yeme-içme hizmetine indirimli oran uygulanması mümkün değildir.”

GİB tarafından benzer içerikte verilen 29.01.2020 tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.109910 sayılı Özelge'de ise bu defa acentalar aracılığı ile verilen sağlık hizmetine yönelik şu vergisel değerlendirmeler yapılmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Türkiye'de yerleşik olmayan kişilere Şirketinizde çalışan doktorların yönlendirmesi ile özel hastanelerde sağlık hizmeti sunulduğu, Sağlık Bakanlığınca sağlık turizmine ilişkin ruhsatınızın bulunmaması nedeniyle, söz konusu hizmetler için yurt dışında mukim kişilere düzenlenecek faturalarda gösterilen bedele uygulanması gereken katma değer vergisi (KDV) oranı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

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 KDV ye tabi olduğu,

-13/1 maddesinde, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin KDV'den istisna olduğu, (Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere söz konusu hizmetlerle birlikte sağlanan diğer teslim ve hizmetler istisnanın kapsamında değildir.),

hüküm altına alınmıştır.

KDV oranları 3065 sayılı Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi (BKK) ile BKK eki I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %18 olarak tespit edilmiştir.

2007/13033 sayılı BKK eki II sayılı listenin (B/21) sırasında yer alan "İlgili Bakanlıklar ya da kanunlarla izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından yerine getirilen insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri (hayvan ırkının ıslahına yönelik hizmetler dahil) ile bu hizmetleri ifa edenlere hekimlerce veya hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler, ambulans hizmetleri" %8 oranında KDV ye tabi bulunmaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Yabancılara Verilen Sağlık Hizmetleri" başlıklı (II/B-16) bölümünün;

- "İstisna Kapsamına Giren Hizmetler" başlıklı (II/B-16.1) alt bölümünde,

"İstisna kapsamına Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri girmektedir. Söz konusu hizmetlerin münhasıran bu sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilmesi gerekmektedir.

Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerinin kapsamı Sağlık Bakanlığının ilgili mevzuat hükümlerine göre belirlenir.

Saç ekimi, cilt bakımı, kırışıklık tedavisi, dolgu maddeleri uygulamaları gibi estetik amacıyla yapılan hizmetler bu istisna kapsamında değerlendirilmez.

Koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri ile birlikte verilebilen konaklama, ulaşım, yemek gibi teslim ve hizmetler istisna kapsamına girmez."

- "İstisna Uygulanması" başlıklı (II/B-16.2) alt bölümünde ise,

"Yabancılara sunulan koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin faturanın, hizmet sunulan yabancı hasta yerine, sigorta kuruluşları, yabancı sosyal güvenlik kurumları, yetkili acenteler veya Sosyal Güvenlik Kurumuna (ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülkelerde yerleşik olanlara verilen hizmet bedelinin Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından ilgili ülke kurumlarından tahsil edilmesi durumunda) düzenlenmesi mümkün olabilmektedir. Bu durumda istisnanın uygulanabilmesi için düzenlenen faturada hizmet verilen yabancıya adı, soyadı, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport veya mavi kart numarası, Türkiye'ye en son giriş tarihi, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli bilgilerine yer verilmesi zorunludur."

açıklamaları yer almaktadır.



Buna göre, Sağlık Bakanlığınca izin verilen gerçek veya tüzel kişiler tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan yabancı uyruklu gerçek kişilere, münhasıran sağlık kurum ve kuruluşlarının bünyesinde verilen koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetleri KDV Genel Uygulama Tebliğinde belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde KDV'den istisnadır.

Diğer taraftan, yabancılara sunulan koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerine ilişkin faturanın, hizmet sunulan yabancı hasta yerine, yetkili acentelere düzenlenmesi halinde;

-Düzenlenen faturada hizmet verilen yabancının adı, soyadı, hangi ülkenin uyruğunda olduğu, pasaport veya mavi kart numarası, Türkiye'ye en son giriş tarihi, verilen hizmetin niteliği ve hizmet bedeli bilgilerine yer verilmesi şartıyla KDV istisnası uygulanabilecektir.

-Yetkili acente tarafından hastaneye ödenen sağlık hizmeti bedelinin tedavi hizmeti verilen yabancı hastaya birebir aktarılmasında, söz konusu madde kapsamında hizmete aracılık edilmesi nedeniyle KDV hesaplanmayacak olup, bu aktarma sırasında ödenen sağlık hizmeti bedelini aşan bir tutarın yer alması ya da ayrıca bir komisyon bedelinin gösterilmesi halinde bu bedelin genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerekecektir.

Ancak, aracılık faaliyetinde bulunduğu anlaşılan Şirketinizin yetkili acentelerden olmaması halinde, hastane tarafından Şirketinize düzenlenecek faturada ve ödenen sağlık hizmeti bedelinin tedavi hizmeti verilen yabancı hastaya birebir aktarılmasında KDV istisnasının uygulanması mümkün bulunmadığından bu işlemler için %8 oranında KDV hesaplanması gerekmektedir. Şirketinizce düzenlenen faturada ödenen sağlık hizmeti bedelini aşan bir tutarın yer alması ya da ayrıca bir komisyon bedelinin gösterilmesi halinde bu bedelin genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerektiği tabiidir.”

Yine 7104 sayılı Kanununun 8 inci maddesiyle, KDVK'nın 29 uncu maddesinin üçüncü fıkrasında yapılan değişiklikle 1/1/2019 tarihinden itibaren indirim hakkı, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı aşılmamak şartıyla, ilgili vesikaların kanuni defterlere kaydedildiği vergilendirme döneminde kullanılabilir. Buna göre, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde defterlere kaydedilen belgelerde yer alan tutarların gelir veya kurumlar vergisi açısından dönemsellik ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün olup bu belgelerde gösterilen KDV, vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu takvim yılını takip eden takvim yılı içinde defterlere kaydedilmesi halinde indirim konusu yapılabilir. Bu hükme göre, 2018 takvim yılına ilişkin mal ve hizmet alımlarına (vergiyi doğuran olayı 2018 yılında gerçekleşen) ait belgelerin 2019 takvim yılı aşılmamak şartıyla ilgili defterlere kaydedilmesi halinde, bu belgelerde gösterilen KDV tutarları indirim konusu yapılabilecektir.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümünde sayılanlara, faaliyetlerinin yürütülmesi ile ilgili işlemlerde kullanılan işgücünün sağlanması şeklinde verilen hizmetlerde (işgücü temin hizmeti alımlarında), alıcılar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Gerçek veya tüzel kişiler, faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin olarak ihtiyaç duydukları işgücünü, kendilerine hizmet akdi ile bağlı ücretli statüsünde hizmet erbabı çalıştırarak temin etmek yerine, alt işverenlerden veya bu alanda ya da başka alanlarda faaliyette bulunan diğer kişi, kurum, kuruluş veya organizasyonlardan temin etmektedirler. Bu tür hizmetler, esas itibarıyla, temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir.

Bu şekilde ortaya çıkan hizmetlerde aşağıdaki şartların varlığı halinde tevkifat uygulanır:

- Temin edilen elemanların, hizmeti alana ücretli statüsünde hizmet akdiyle bağlı olmaması gerekmektedir.
- Temin edilen elemanların, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gerekmektedir.

Elemanların işletmenin mal ve hizmet üretimi safhalarından herhangi birinde çalıştırılması halinde, sevk, idare ve kontrolün hizmeti alan işletmede olduğu kabul edilir. Dolayısıyla işgücü temin hizmetinin



varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi karineler göz önünde bulundurulur, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak tespit edilir. İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde, sadece kendisine verilen işgücü temin hizmetinde tevkifat uygulanır.

Kısmi tevkifat kapsamındaki işlemleri belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkili olup, insan veya hayvan sağlığına yönelik koruyucu hekimlik, teşhis, tedavi ve rehabilitasyon hizmetlerini ifa edenlere hekimler vasıtasıyla verilen hizmetler için işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır. Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlara verilen özel güvenlik ve koruma hizmetleri de işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabi tutulur. Buna göre, güvenlik hizmetleri sektöründe faaliyet gösteren işletmeler tarafından verilen; - Sabotaj, yangın, hırsızlık, soygun, yağma, yıkma tehditlerine karşı caydırıcı ön tedbirleri alma, - Tesis, alan, alış-veriş merkezi, bina, nakil vasıtaları, konut, işyeri, etkinlik, gösteri, toplantı, kutlama, tören, müsabaka, organizasyon ve benzerlerinin güvenliğini sağlama, - Arama ve kurtarma, özel eğitilmiş şoför, - Güvenlik sistemi oluşturma ve izleme, giriş çıkış kontrolü, güvenlik etütleri hazırlama, personel güvenlik tahkikatları yapma, araştırma, koruma, - Güvenlik ve korumaya yönelik eğitim ve danışmanlık, - Değerli evrak, nakit, koleksiyon, maden ve eşya gibi kıymetlerin bir yerden başka bir yere transferi, - İkaz-ihbar, alarm izleme, ve benzeri tüm hizmetler işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifata tabidir. Yalnızca özel güvenlik sistemlerinin kurulması, bu kapsamda tevkifata tabi değildir. Ancak bu kurulumun Tebliğin (I/C-2.1.3.2.1.)bölümünde açıklanan yapıım işlerinin özelliklerini taşıması halinde, bu kapsamda tevkifat uygulanır.

İşgücü Temini hizmetine ilişkin KDV uygulamasına 57 ve 60 KDVK Sirkülerinde de değinilmiştir. Söz konusu sirkülerde aşağıdaki idari düzenlemelere yer verilmiş bulunmaktadır.

“2. İŞGÜCÜ TEMİN HİZMETİNDE TEVKİFAT UYGULAMASI

KDV Kanununun 9/1 inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak 96 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 1/12/2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere, KDV mükelleflerinin, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer işletmelerden temin ettikleri işgücü hizmetlerine ait KDV'yi %90 oranında tevkifata tabi tutarak sorumlu sıfatıyla beyan etmeleri uygun görülmüş, bu uygulama 97 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile 5/1/2006 tarihinden itibaren 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmelerin satın alacağı işgücü temin hizmetlerine de teşmil edilmiştir.

Buna göre, bütün KDV mükellefleri ile KDV mükellefi olsun olmasın 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/2) bölümünde sayılan kurum, kuruluş ve işletmeler, temin ettikleri işgücü hizmetinin bedeli üzerinden hesaplanan KDV'yi % 90 oranında tevkifata tabi tutacaktır.

Tevkifat uygulaması kapsamına giren işgücü temin hizmetleri, mal veya hizmet üretimine ilişkin olarak ihtiyaç duyulan işgücünün, hizmet akdi ile işletmeye bağlı hizmet erbabı çalıştırılmak yerine, alt işverenlerden veya bu konuda faaliyette bulunan diğer kurum, kuruluş ve organizasyonlardan satın alınması şeklinde ortaya çıkmaktadır.

Bu tür hizmetler, alt işverenlerden temin edilen elemanların, hizmeti alan işletmenin bilfiil sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılabilmesinin mümkün bulunduğu durumlarda tevkifat kapsamına girmektedir.

İşgücü temin hizmeti veren mükellefin, söz konusu hizmeti bir başka mükelleften temin ettiği elemanları kullanarak sunması halinde kendisine verilen işgücü temin hizmetinde de tevkifat uygulanacaktır.

İşgücü temin hizmetinin varlığının tespitinde; hizmetin ifasında kullanılan elemanların işgücü temin hizmetini veren firmanın bünyesinde bulunması ve ona hizmet akdiyle bağlı olması, hizmeti alanın sevk, idare ve kontrolü altında çalıştırılması gibi karineler göz önünde bulundurulacak, bu hususların varlığı, taraflar arasında bir sözleşme yapılmışsa bu sözleşmedeki hükümler veya sözleşmeye bağlı teknik şartnamedeki açıklamalar da dikkate alınarak



tespit edilecektir.

Örnek 1: (A) hastanesi, hastane faaliyetleri kapsamındaki yazışma, veri girişi, hazırlama ve kontrol, hasta yardımcılığı, hasta karşılama ve yönlendirme, hasta taşıma, hasta danışmanlığı, tıbbi dokümantasyon, koli, kargo ve posta ayırım dağıtım, sekreterlik, tıbbi sekreterlik ve benzeri hizmetleri, doğrudan kendi elemanlarına (kendi bünyesinde bulunan elemanlarına) yaptırmak yerine bu konuda faaliyet gösteren firmalardan almayı tercih etmiş ve (B) firması ile söz konusu hizmetlerin verilmesi hususunda sözleşme düzenlenmiştir.

Sözleşmede, işin (B) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (A) hastanesinin sevk ve idaresinde bulunan elemanlar tarafından yapılacağı ifade edilmesinde, (B) tarafından (A)'ya fatura edilecek söz konusu işler, eleman temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve işleme ait KDV, (A) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 2: Yapımcı (C), yapımcılığını üstlendiği bir sinema filminde rol alacak oyuncuları bir ajans aracılığıyla temin etmek amacıyla (D) Film Ajansı ile anlaşmıştır. (D), söz konusu oyuncuların bir kısmını kendisine hizmet akdi ile bağlı (bordrolu elemanı) olanlardan bir kısmını da kişisel başvuru yapan (bordrolu elemanı olmayan) oyunculardan seçmiş ve (C)'ye göndermiştir.

(D)'ye hizmet akdiyle bağlı oyuncuların yapımcı (C)'nin sevk ve idaresinde çalıştırılması suretiyle verilen bu hizmet işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve (D)'nin verdiği söz konusu hizmete ait bedel üzerinden hesaplanan KDV, (C) tarafından (%90) oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

(D)'nin kişisel başvuru yapanlar arasından göndermiş olduğu oyuncuların doğrudan (C) ile anlaşmaya armış olmaları halinde, (D) sadece aracılık hizmeti vermekte olup bu işlem nedeniyle düzenlediği faturada hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır. Dolayısıyla, (D)'nin dışarıdan temin ettiği (aralarında hizmet akdi bulunmayan) oyuncular, yapımcı (C)'nin sevk ve idaresinde bulunsun bile söz konusu oyuncular (D)'nin bünyesinde bulunmadığından, bu hizmete ilişkin olarak düzenlenen faturada hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Örnek 3: (A) Kamu İdaresi ihtiyaçlarında kullanılmak üzere şoförü ile birlikte (B) firmasından araç kiralamaktadır. Araçlardan bir kısmı (B) firmasının üzerine kayıtlı olup şirkette sigortalı olarak çalışanlar tarafından kullanılmaktadır. Araçlardan bir kısmı ise (B) firması tarafından kiralama yöntemi ile temin edilmekte ve araç sahipleri tarafından kullanılmaktadır.

Bu işlemde işgücü temin hizmetinin varlığı (A) Kamu İdaresi ile (B) firması arasında düzenlenen hizmet alım sözleşmesi ile idari şartnamenin incelenmesi sonucunda tespit edilecektir.

(A) Kamu İdaresinin şoförü ile birlikte temin ettiği araç kiralama hizmetinde, İdare ile şoförler arasında herhangi bir hizmet akdi bulunmaması ve şoförlerin iş süresince İdare yetkililerinin emir ve talimatları altında çalışması halinde, bu hizmet işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilecektir. Dolayısıyla, toplam hizmet bedeli (araç kirası+şoför ücreti) üzerinden hesaplanan KDV, İdare tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak söz konusu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin; sözleşme, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildirelileri vb. belge, kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla, yalnızca şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden % 90 oranında tevkifat yapılacaktır.

(B) firmasının söz konusu hizmetin bir kısmını kendisine ait olmayan ve bizzat sahipleri tarafından kullanılan araçlarla ifa etmesi durumunda, hizmetin ifasında kullanılan elemanlar (B) firmasına hizmet akdiyle bağlı olmadığı için bu kısım üzerinden KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Örnek 4: (F) inşaat firması, yapmakta olduğu inşaat işinde çalıştırılmak üzere iş makinesine ihtiyaç duymuş, (O) şirketten operatörü ile birlikte iş makinesi kiralamıştır.



Taraflar arasında düzenlenen sözleşmede, (O) firması tarafından operatörüyle birlikte verilen iş makinesi kiralama hizmetinde temin edilen operatörün sevk ve idaresinin (F)'de olacağı belirtildiğinden, bu işlem işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (F) tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak iş makinesi operatörü teminine ilişkin bedelin, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildireleri vb. kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi kaydıyla yalnızca iş makinesi operatörü teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilecektir.

Örnek 5: (M) firması, işyeri merkezinin başka bir binaya taşınması için (N) firması ile sözleşme yapmış, sözleşme kapsamında (N) firması taşıma işini 6 personel ile gerekli ekipmanı kullanarak yerine getirmiştir.

Bu işlemde işgücü temin hizmeti değil, bir taşıma hizmeti söz konusu olduğundan tevkifat uygulanmayacaktır. Ancak (N) firması, taşıma işinde kullanacağı elemanları bir alt firma olan (P) firmasından temin etmişse, taşıma işinde kullanılacak ve (P) firmasına hizmet akdiyle bağlı elemanlar (N) firması tarafından sevk ve idare edileceğinden, söz konusu elemanların (P) firmasından teminine ait bedel üzerinden hesaplanan KDV, (N) firması tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 6: Sağlık Bakanlığına bağlı (H) hastanesi laboratuvar hizmetlerini (L) laboratuvar firmasından temin etmektedir. (L) laboratuvar firmasının personeli hastaneye ait laboratuvar da doktorlar tarafından istenilen tahliller için kan, idrar vb. örnekleri almakta, gerekli analizleri, hastaneye ait cihazları kullanarak yapmakta ve sonuçları ilgili doktorlara bildirmektedirler.

Bu işe ilişkin sözleşmede, laboratuvar hizmetinin (L) laboratuvar firmasına hizmet akdiyle bağlı elemanlar tarafından (H) hastane yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altında ve (H) hastanesine ait araç ve gereçlerle verileceği ifade edildiğinden, bu hizmet "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilerek hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (H) hastanesi tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, laboratuvar hizmetinin hastane yönetiminin tahsis ettiği bir bölümde, (L) firmasının kendi araç ve gereçleri ile sunulması veya alınan örneklerin (L) firmasının hastane dışındaki işyerine götürülerek orada gerekli analizler yapıldıktan sonra sonuçların bildirilmesi şeklinde ifa edilmesi halinde, bir işgücü temin hizmetinden söz edilemeyeceğinden işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV tevkifata tabi tutulmayacaktır.

Örnek 7: Sağlık Bakanlığına bağlı (S) hastanesi, tahlil edilmek üzere örnek alınması amacıyla hastaların veya hastanede alınan örneklerin dışarıdaki bir laboratuvara götürülmesi işi için (Y) firması ile anlaşmış ve (Y) firmasından şoförü ile birlikte araç kiralamıştır.

Bu işe ilişkin düzenlenen sözleşmeden, (Y)'nin kendisine hizmet akdiyle bağlı şoförüyle birlikte araç kiralama hizmeti vereceği, temin edilen şoförün sevk ve idaresi (S) hastanesinde olacağı anlaşılması halinde, söz konusu hizmet işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve toplam bedel üzerinden hesaplanacak KDV, (S) tarafından %90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak bu hizmetle ilgili olarak şoför teminine ilişkin bedelin, ücret bordrosu, muhasebe kayıtları, sigorta prim bildireleri vb. kayıt ve beyanlardan tespit edilerek toplam hizmet bedelinden ayrıştırılabilmesi ve faturada da ayrıca gösterilmesi durumunda, yalnızca şoför teminine ilişkin olarak ödenen bedele isabet eden KDV tutarı üzerinden tevkifat yapılabilecektir.

Örnek 8: (B) Belediyesi kendisine ait hayvan barınağındaki sokak hayvanlarının bakımı ve rehabilitasyonu için (R) firması ile anlaşmıştır.



Bu işe ilişkin düzenlenen sözleşmeden, hizmetin (R) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (B) Belediyesinin sevk, idare ve kontrolü altında bulunan elemanlar tarafından verileceğinin anlaşılması halinde, söz konusu hizmet "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (B) Belediyesi tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Öte yandan, söz konusu hizmetin sokak hayvanlarının toplanması, aşılması vb. hizmetleri de kapsamı halinde, bu hizmetler, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (A/5-b) bölümünde düzenlenen "temizlik, bahçe ve çevre bakım hizmetleri" kapsamında tevkifata tabi tutulacağından ayrıca işgücü temin hizmeti kapsamında tevkifat uygulanmayacaktır.

Örnek 9: (C) özel hastane işletmesinin ortağı olan Doktor (A), hem ortağı olduğu hastanede hem de haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde çalışmaktadır.

Doktor (A)'nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletmenin anlaşmış olması ve bu hizmetin (C) tarafından (D)'ye fatura edilmesi halinde, söz konusu işlem işgücü temin hizmeti kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (D) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Ancak, Doktor (A)'nın, haftanın üç günü (D) özel sağlık merkezinde belirli bir bedel karşılığında çalışması hususunda her iki işletme arasında bir anlaşma olmaması ve bu hizmetin (C) tarafından (D)'ye fatura edilmemesi halinde, (A) tarafından (D) özel sağlık merkezine verilen hizmet, ücret niteliğinde olmadığından serbest meslek faaliyeti çerçevesinde vergilendirilecektir.

Örnek 10: Yurt dışındaki faaliyetlerine ağırlık verme konusunda karar alan (L) firması, aynı gruba bağlı (U) firmasında çalışan bir üst düzey yöneticinin 6 ay süreyle firmasında çalışması hususunda (U) firması ile anlaşmıştır.

(U) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve (L) firmasının sevk, idare ve kontrolü altında bulunan yöneticinin bu hizmeti "işgücü temin hizmeti" kapsamında değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (L) tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Bu eleman temininin yurt dışındaki bir firmadan yapılması halinde, işyeri, iş merkezi ve kanuni merkezi Türkiye'de bulunmayan yabancı firmadan alınan ve Türkiye'de yararlanılan bir hizmet alımı söz konusu olduğundan, 15 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin (C) bölümü gereğince, yurt dışındaki firmaya yapılacak ödeme tutarı üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamının (L) firması tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edileceği tabiidir.

Örnek 11: (O) Organize Sanayi Bölgesi (OSB) yönetimi, bölgenin temizliği ve çevre bakımı konusunda (Z) firması ile anlaşmış, (Z) firması söz konusu hizmeti 15 eleman ile yapma taahhüdünde bulunmuştur. Temizlik ve bakımda kullanılacak malzemeler sözleşme gereğince OSB tarafından temin edilecektir.

Bu işlemde, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği kapsamında işlem yapılmayacak, (Z) firmasına hizmet akdiyle bağlı ve OSB yönetiminin sevk, idare ve kontrolü altındaki elemanlar tarafından verilen bu hizmet "işgücü temin hizmeti" olarak değerlendirilecek ve işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, OSB yönetimi tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Örnek 12: İmalatçı (İ) firması, üretim faaliyetinde çalıştırmak üzere (B) firmasından, ürünlerin ambalajlama işlerinde çalıştırmak üzere de (C) firmasından eleman temin etmiştir. Sözleşmeden, (B) ve (C) firmalarına hizmet akdiyle bağlı ve (İ) firmasının sevk, idare ve kontrolü altındaki elemanlar tarafından verilen bu hizmetin "işgücü temin hizmeti" kapsamında olduğunun anlaşılması halinde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV, (İ) firması tarafından % 90 oranında tevkifata tabi tutulacaktır.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;



TÜRMOB

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

1- Mükellef kurum tarafından, KDVK'nın 13/1 bendi düzenlemesine uygun olarak (İngiltere'de yerleşik Travelhealth Co. Inc. adlı şirket aracılığı ile Türkiye'ye getirilen) yurt dışında yerleşik gerçek kişilere sağlık hizmetleri verilmiş bulunmaktadır.

2- Yurt dışında yerleşik kişilere verilse dahi "burun estetiği, saç ekimi ve yağ aldırma operasyonları ve benzeri sağlık hizmetleri" KDVK'nın 13/1 bendi düzenlemesi kapsamında yer almadıklarından, ifa edilen bu hizmet KDV'ye tabi olacak, hizmet bedeli üzerinden genel oranda (%18) KDV hesaplanılarak beyan edilecektir.

3- Türkiye'de yerleşik (İlişkisiz) Fleming Hastane İşletmesi A.Ş. çalışanı 3 doktorun, 01.10.2020-31.12.2020 dönemleri arasında tam zamanlı olarak mükellef kurum hastanelerinde çalıştırılmış olması işgücü temin hizmeti olarak değerlendirilecek ve hizmet bedeli üzerinden 9/10 oranında $(250.000,00/118)=38.135,00 \times 9/10=34.321,57$ TL KDV tevkifatı yapılacaktır.

4- 31.01.2021 tarihinde düzenlenen fatura içeriğinde yer alan söz konusu hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV, 01.01.2019 tarihinden geçerli olmak üzere KDVK'nın 29/3'üncü maddesinde yapılan değişiklik gereği, Ocak/2021 vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilecektir. Dolayısıyla indirim hakkı bulunan KDV'nin 2020 hesap dönemi Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde gider/hizmet üretim maliyeti olarak dikkate alınması söz konusu olamayacaktır.

5- Vergilemede dönemsellik ilkesi gereği olarak, 2020 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilmesi tarihine dek kayıtlara intikal ettirilen KDV dahil 250.000,00TL tutarındaki hizmet üretim maliyetinin, (2021 yılı kayıtlarının da buna göre düzeltilmesi kaydıyla) KDV hariç $(250.000,00/118 \times 100)=211.865,00$ TL kısmının 2020 hesap dönemi Kurumlar Vergisi beyannamesinde vergi matrahından indirim olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

YANIT 4

Dönem sonu işletme mevcurlarının sayım yoluyla tespit edilmesi ve sayım sonucu bulunan aktif varlıklara ilişkin değerlerin bilançoda gösterilmesi gerekmektedir. Demirbaş, hammadde, yarı mamul veya mamullerin (emtiyanın) envanterinin çıkarılması, bunların değerlendirilmesi ve defterlere kaydı ile ilgili hükümler, VUK'un 185, 186, 188, 190, 191, 195 ve 196 ncı maddelerinde yer almaktadır.

Yapılan envanter çalışması sonucu olarak sayım farkı (fazla/noksan) ortaya çıkmasına yol açan bazı sebepleri örnek mahiyetinde şu şekilde sıralayabiliriz:

-İşletme sahip ya da çalışanları tarafından bir kısım işletme varlığı tüketilmiş, tasarruflarına alınmış ya da işletmeden çekilmiş olabilir.

-İşletme varlıkları çeşitli nedenlerle bağışlanmış, sponsorluk veya sosyal sorumluluk projelerinde kullanılmış olabilir.

- Yıl içinde faturasız mal alınmış veya satılmış olabilir.

- Önceki dönem işlemlerinden kaynaklı olarak bu dönemin dönem başı kaydı veya fiili sonuçları hatalı olabilmektedir.

- Kaydi envanter çalışması ya da fiili sayım, ölçüm ve tartım işlemleri hatalı yapılmış olabilmektedir.

- Fark emtia çalınmış veya kaybolmuş olabilir.

- Başka işletmelere ait olup, işletmede mevcut varlıklar sayıma dahil edilmiş olabilir.

- İşletme varlıklarının bir kısmı sayım aşamasında, işletme işyerleri dışında (emanet, konsinye vb.) bulunuyor olmaları nedeniyle sayımda dikkate alınmamış olabilirler.



- Bir kısım aktif varlığın faturası kayda geçmiş olmakla birlikte, bunlar sayım anında işletme stoklarına girmemiş (yolda) olabilirler.
- Satış aşamasında, fatura muhteviyatını aşan miktarda fazla veya noksan mal sevk edilmiş olabilir.
- Aynı şekilde, satıcılardan fazla veya noksan mal teslim alınmış olabilir.
- Mal ya da hizmet üretim işleminden kaynaklı fire veya zayıflar kayda alınmamış olabilir.
- Mal veya hizmet üretiminde, ham madde veya yarı mamul yahut sarf malzemesi miktarları eksik veya fazla gösterilmiş veya bir kısım malzeme geri dönüşüm yoluyla kayıt dışı olarak üretimde dikkate alınmış olabilir.
- Fiili veya kaydi envanterin oluşumunda, sayıma konu emtia cinsleri birbirine karışmış olabilir.
- Numune veya promosyon olarak verilen/alınan ya da sarf edilen mallar kayıtlara geçirilmemiş olabilir.

Kaydi envanter ile fiili envanter sonucu oluşan farkın nereden kaynaklandığı biliniyorsa, aradaki fark için, farka neden olan olayın niteliğine göre vergisel işlemlerin yapılacağı tabiidir.

Sayımda ortaya çıkan ve sebebi anlaşılabilen noksanlıklar, "197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI", fazlalıklar, "397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI" hesabına kaydedilecektir.

Kural olarak, işletme stoklarında yer alan ancak yapılan fiili ve kaydi envanter çalışması sonucu işletmede mevcut bulunmadığı saptanan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlara ilişkin vergisel işlemler ve yükümlülüklerin, normal satış işlemlerinden bir farklılık arz etmemektedir. Noksanlığın nedeninin saptanması halinde bu nedene özgü işlem yapılması, nedenin saptanamaması halinde ise bu Satış hasılatı yıllık gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesaplanmasında dikkate alınacak ve nihai tüketim gerçekleşmiş bulunduğundan, belirleme üzerinden KDV hesaplanacak, diğer bir ifadeyle KDV yükü tüketici sıfatıyla işletme üzerinde kalacaktır.

VUK'un 258'nci maddesi uyarınca değerlendirme, "Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir." Kanununun değerlendirme ile ilgili diğer maddelerinde, bilançoda yer alan hangi iktisadi kıymetlerin nasıl değerlendirileceğine ilişkin hükümler bulunmakta olup, VUK'un 278'nci maddesi hariç olmak üzere, bu düzenlemeler dışında değerlendirme yapılması yasal olarak mümkün bulunmamaktadır.

VUK'un 274'üncü maddesinde "Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeliyle değerlendirilir" hükmü yer almaktadır. Stok sayım noksanlığı veya fazlalığı aşağıda yazılı haller nedeniyle ortaya çıkarsa fark VUK'un 274'üncü maddesi hükmüne göre değerlemeye tabi tutulur.

- Kaybolma, hırsızlık veya nedeni bilinmeyen stok sayım noksanlıkları.
- Nedeni tespit edilemeyen stok sayım fazlalıkları.

VUK'un 278'nci maddesi uyarınca, stok sayım noksanlığı yangın, deprem ve su basması gibi tabii afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde ortaya çıkmış ise bu stoklar emsal bedeliyle değerlendirilir. Bu gibi hallerde emsal bedeli VUK'un 267'nci maddesinde yazılı üçüncü sıra yani takdir esasına uygulanır. Yukarıda sayılan nedenlerle değeri düşen malların emsal değeri mükelleflerin talebi üzerine takdir komisyonlarınca belirlenir.

Ayrıca işletme sahiplerince veya personel tarafından işletmeden çekilen mallar GVK'nın 41/1.'inci maddesi gereğince emsal bedel üzerinden değerlendirilmeye tabi tutulur.

1 Sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Hesap Planı açıklamalarına göre;



197. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI: Sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar noksanlarıyla, tesellüm sırasında ortaya çıkan noksanların geçici olarak kayıt ve izleneceği hesaptır. İşleyişi: Noksanlığın ortaya çıkması ile hesaba borç, sorumlularından tahsili veya zarar kaydedilmesi halinde ise alacak kaydedilir.

397. SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI: Sayımlar sonunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar fazlalarıyla, üniteler arası yoklamada ortaya çıkan fazlaların geçici olarak kayıt edileceği hesaptır. İşleyişi : Kasa sayım fazlasının tespitinde kasa hesabı borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydolunur. Belgelerine dayanarak üçüncü şahıslara ödenmesi gereken kasa fazlaları bu hesabın borcuna kaydolunur. Bu hesaptaki kalıntıdan bekleme süresini dolduranlar "671- Önceki Dönem Gelir ve Kârlar" hesabı alacağına aktarılır. Stok sayım fazlalarının tespitinde, emsal değeri üzerinden bu hesaba alacak, ilgili stok hesabına borç yazılır. Sayım dönemi içinde normal olduğu belgelenen fazlalar ilgili maliyet hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydolunur. Maddi duran varlık fazlasının tespitinde, fazlalar emsal değerleriyle ilgili duran varlık hesabı karşılığında bu hesaba alacak yazılır, sayım dönemi içinde kâr kaydı gerektiği belgelenenler "679-Diğer Olağandışı Gelir ve Kârlar Hesabı" karşılığında bu hesaba borç yazılır.

Söz konusu sayım fazla ve noksanlığı, vergisel yönden ve emtia bazında, ayrı ayrı değerlendirileceğinden, bu malzemeler üzerinden saptanan fiili envanter farkı için herhangi bir somut belirleme de yapılamadığından, bu malzemelere dair stok sayım noksan ve fazlalıklarının mahsuplaştırma yapılmaksızın ayrı ayrı değerlendirilmesi zorunludur.

30.05.1966 tarih ve 140 no.lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararında, sebebi izah edilemeyen stok sayım noksanlıkları konusunda, bu eksik malların emsal bedel üzerinden satıldığı varsayımına göre işlem yapılması esası benimsenmiştir.

Mal çalınma olayları çoğu zaman stok sayımlarında fiili stokun kaydi stoka göre daha az olduğunun tespiti suretiyle fark edilmektedir.

Söz konusu stok sayım noksanlarının sebebi izah edilemediği takdirde, tarhiyata uğramamak için bu malların emsal satış bedeli üzerinden hasılat kaydı oluşturulmalı ve aynı bedel üzerinden KDV hesaplanmalıdır.

Sayım noksanlığının nedeni bilinmiyorsa, emtianın türü, niteliği ve emtianın kullanıldığı (dahil olduğu) ticari işlemin durumuna uygun olarak, noksanlığa konu olan malın belgesiz olarak satıldığı varsayılarak emsal satış bedeline göre işlem yapılması veya noksanlığa konu malın maliyetinin kanunen kabul edilmeyen gider yazılarak bu emtianın iktisabında yüklenen KDV'nin indirimler içerisinde çıkarılması gerekmektedir.

Bu bağlamda yapılması gereken kayıtlar ve vergisel sonuçları aşağıdaki gibi olacaktır.

150.....	340.000,00	
150.04.02. Y KONNEKTÖR	340.000,00	
	397 SAYIM VE TES. FAZLASI	340.000,00

397 SAYIM VE TES. FAZLASI 340.000,00



649 DİĞER OLAĞAN GEL. VE KAR. 340.000,00

197 SAYIM VE TES. NOKSANI	200.000,00
150.04.03. PERİFERİK STENT	200.000,00

659 DİĞER OLAĞAN GİDERLER HS	236.000,00
197 SAYIM VE TES. NOKSANI	200.000,00
391 HESAPLANAN KDV	36.000,00

Yukarıdaki örnekte 236.000,00TL olarak görülen stok sayım noksanına ilişkin KDV ve noksanlık kaynaklı tutar, Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde **kanunen kabul edilmeyen gider** (KKEG) olarak dikkate alınacaktır.

KDV esas itibarıyla vergi indirim mekanizmasına dayanan bir vergilendirme şekli olmakla beraber, uygulamada, vergi indirimine imkân tanınmayan bazı haller Kanunun 30'uncu maddesinde sayılmıştır.

KDVK'nın 30/d maddesi uyarınca, GVK ve KVK düzenlemelerine göre kazancın tespitinde KKEG niteliğinde bulunan giderler dolayısıyla ödenen KDV de mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir. Bu itibarla, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV tüketici durumunda bulunan işletme veya işletme sahibi üzerinde kalacaktır.

Ayrıca yine KDVK'nın 9/2'nci maddesi düzenlemesi gereği olarak, fiili ya da kaydi envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğu veya belgesiz hizmet satın alındığının tespiti halinde, bu alışlar nedeniyle ziyaa uğratan katma değer vergisi, belgesiz mal bulunduran veya hizmet satın alan mükelleften aranacaktır. Belgesiz mal bulundurdukları veya hizmet satın aldıkları tespit edilen mükelleflere, bu mal ve hizmetlere ait alış belgelerinin ibrazı için tespit tarihinden itibaren 10 günlük bir süre verilir. Bu süre içinde alış belgelerinin ibraz edilememesi halinde, belgesi ibraz edilemeyen mal ve hizmetlerin tespit tarihindeki emsal bedeli üzerinden hesaplanan katma değer vergisi, alışlarını belgeleyemeyen mükellef adına re'sen tarhedilir. Bu tarhiyata vergi ziyayı cezası uygulanır.

KVK'nın 10.'uncu maddesinin c bendinde, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmının kurumlar vergisinden indirim konusu yapılabileceği belirtilmektedir.



2547 sayılı Yükseköğretim Kanunu'nun 36'ncı maddesinin b bendinde ise "Gelir veya urumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere, yüksek teknoloji enstitüleri ile gelirlerinin en az dörtte üçünü münhasıran devlet üniversitelerinin faaliyetlerinin devam ettirilmesi ve desteklenmesini amaç edinmek üzere kurulan ve filen bu çerçevede faaliyette bulunan vakıflardan Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınanlara makbuz karşılığında yapılan bağışlar, GVK ve KVK hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirden ve kurum kazancından indirilebilir." hükmü bulunmaktadır.

Konuya ilişkin olarak,1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "10.3.2.6. Yükseköğretim kurumlarına yapılacak bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde ,5904 sayılı Kanunla 04/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56'ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin ikinci cümlesinde yer alan "nakdî" ibaresi madde metninden çıkarılmıştır.5904 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikle birlikte, Kanunun yayım tarihinden (03/07/2009) itibaren üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynı veya nakdî bağış ve yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir. şeklinde açıklama yapılarak 2547 sayılı Kanunun 36'ncı maddesi hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmiştir.

KDVK'nın 17/2-b maddesinde; Kanunun 17/1'inci maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara bedelsiz olarak yapılan teslim ve hizmetlerin, KDV'den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır. Söz konusu kurum ve kuruluşlara yapılan her türlü bedelsiz mal teslimi ve hizmet ifaları KDV'den istisna olup, teslim ve hizmet bedeli ile ilgili herhangi bir alt ya da üst sınır söz konusu olmaksızın istisna uygulanacaktır. 01/01/2019 tarihinden itibaren bu istisna kapsamında yapılan işlemlere ilişkin yüklenilen KDV indirilebilecek, ancak indirim yoluyla giderilemeyen KDV iade edilmeyecektir.

Uygulamada, bazı mükelleflerin bedelsiz elde edilen varlıkları iz bedeliyle kaydettikleri görülmekteyse de, bu işleme dayanak vergisel bir düzenleme veya muhasebe uygulaması bulunmamaktadır. VUK'un 267'inci maddesi, ..gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru tespit edilemeyen malın, emsal bedeliyle değerlendirir" demektedir. Bu nedenle bedelsiz elde edilen varlıklar, maliyet bedeliyle değil, emsal bedeliyle değerlendirilerek defter kayıtlarına geçirilmelidir.

GİB'in 03.07.2014 tarih ve 64950229-105[Mük.257-2014/5]-5119 sayılı örnek özelgesinde "bedelsiz/numune/promosyon" olarak verilen emtiaya ilişkin aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

" İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, şirketinizin üretmiş olduğu ürünleri distribütörler ve zincir mağazalar aracılığı ile nihai tüketiciye ulaştırdığınız, satışlarınızı arttırmak amacıyla ürünlerinizi satan söz konusu müşterilerinize numune ürünleriniz ile ürünlerinizin teşhiri amacıyla promosyon amaçlı stantların bedelsiz olarak verildiği, bu promosyon ürün ve stantlar için düzenlenecek sevk irsaliyesinde "Bu ürünler/emtia promosyon/numune olup bedelsizdir." ifadesinin yeterli olup olmadığı ile bu teslimler için ayrıca bir fatura düzenlenmesine gerek olup olmadığı hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229 uncu maddesinde, "Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." hükmü, 230 uncu maddesinin (5) numaralı bendinde ise "...Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlemesi ve taşıtta bulundurulması şarttır. Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malın gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, şirketinizin satışlarını arttırmak amacıyla distribütörleriniz ve zincir mağazalara bedelsiz olarak verilen numune ürünleriniz ile ürünlerinizin teşhirinde kullanılan stantlar için bu malların numune/promosyon olduğuna dair şerh düşülmek suretiyle sevk irsaliyesi düzenlenmesi gerekmekte olup, fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır."



GİB'in 03.04.2014 tarih ve 62030549-125(6-2013/-724 sayılı özelgesinde ise özetle. ... bedelsiz olarak verilen malların Kurumlar Vergisi kanunu ve Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümlerine göre emsal bedelleri ile stoklarınıza girdiği tarihte bu bedel üzerinden gelir hesabına kaydedilerek ilgili yılın safi kurum kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alınması gerekir." Denilmektedir. Söz konusu özelge metni aşağıdaki gibidir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, 2012 yılı için bayilik anlaşması yaptığınız bir firmadan anlaşma gereği sene sonu indirimi olarak mal alacağınız, katma değer vergisini yansıtma faturası olarak firmanıza verecekleri ve bedelinin ödenmeyeceği ve bu katma değer vergisini indirim konusu yapacağınız belirtilerek yıl sonu stoklarında miktarı belli ve değeri sıfır ticari emtia olan söz konusu malın 2013 yılında satılması halinde vergi uygulamaları karşısındaki durumu hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ıncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükellefin bir hesap dönemi içinde elde ettiği safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, bu kazancın tespitinde de Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında; her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükme bağlanmış ve ticari kazançta vergiyi doğuran olay tahakkuk esasına bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 38 inci maddesinde ise, "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.

Ticari kazancın tespitinde "dönemsellik" ve "tahakkuk 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 bulunmadığı sürece, mahiyet veya tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 267 nci maddesinde, "Emsal bedeli, gerçek bedeli olmayan veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir." şeklinde tanımlanmış ve bu değerlemenin nasıl yapılacağı aynı maddede belirtilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 2012 yılı için bayilik anlaşması yaptığınız firmadan anlaşma gereği sene sonu indirimi olarak alacağınız malların şirketinizin ticari faaliyetleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmekte olup bedelsiz olarak verilen malların Kurumlar Vergisi Kanununu ile Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin



yukarıda belirtilen hükümlerine göre emsal bedelleri ile stoklarınıza girdiği tarihte bu bedel üzerinden gelir hesabına kaydedilerek ilgili yılın safi kurum kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alınması gerekir.

Öte yandan, 2012 yılı sene sonu indirimi olarak bedelsiz alacağınız söz konusu malların 2013 yılında satılması halinde, söz konusu malların stoklara kaydedilen bedeli ile satış bedeli arasındaki farkın ise ilgili dönemin geliri olarak kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN:

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun 1 inci maddesinin birinci fıkrasına göre, Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabi bulunmakta, bir malın tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devri olarak tanımlanan teslim hükümleri çerçevesinde ticari bir işletmenin yaptığı bedelsiz teslimler de Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi teslim hükmünde sayılmakta ve KDV'ye tabi bulunmaktadır.

50 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'nde firmaların iktisadi faaliyetlerini genişletme, emsal işletmelerle rekabet edebilme, üretim veya satışını yaptıkları mallara olan talebi korumak veya artırmak amacıyla bir malın yanında başka bir mal verilmesi şeklinde gerçekleşen işlemler promosyon olarak tanımlanmış ve promosyon ürünü açısından bir bedelsiz teslimin söz konusu olmadığı ifade edilmiştir.

Diğer taraftan, firmaların halen satışını yaptıkları veya piyasaya yeni çıkardıkları bir ürünün tanıtımını sağlamak amacıyla ana malın bütün özelliklerini taşımakla birlikte, satışa konu edilemeyecek bir miktarla sınırlı olan ve üzerinde "Numunedir, parayla satılmaz, vb." ibareleri taşıyan mallar numune olarak tanımlanmış ve ticari teammüllere uygun nitelikte ve miktarda olması, ayrıca bir satışa konu olmayacak şekilde verilmesi halinde katma değer vergisi hesaplanmayacaktır.

Buna göre, belli bir dönem sonunda veya belli bir ciro aşıldığında ayrı bir fatura düzenlenip düzenlenmediğine bakılmaksızın 50 Seri No.lu KDV Genel Tebliği'ndeki usullere uygun biçimde bedelsiz olarak teslim edilen malların aynı iskonto olarak değerlendirilmesi ve söz konusu teslimler için KDV hesaplanmaması gerekmektedir."

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- Stok sayı fazla ve noksanları için VUK'un 267, 274 ve 278'nci maddelerine ve 1 Sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne uygun kayıt ve işlem yapılacaktır.

2- Yukarıda yer verilen KVK ve KDVK düzenlemelerine uygun olarak, farklı işlev, kullanım ve nitelikteki malzemeler olan (100 adet sayım noksanı) Periferik Stent türü emtia için 200.000,00 TL stok sayım noksanlığı, (200 adet sayım fazlası) Y konektör türü emtia içinse 340.000,00 TL stok sayım fazlalığı, vergisel sonuçları itibarıyla birlikte ve sayım farkları birbirinden mahsup edilmek suretiyle dikkate alınmayacaklardır.

3- Stok sayım fazlalık ve noksanlık kaynaklı olmak üzere 2020 hesap dönemi Kurumlar Vergisi matrahına toplam 140.000,00TL değil, stok sayım fazlası olarak 340.000,00TL ve stok sayım noksanı olarak KDV dahil (KKEG olarak) 236.000,00TL eklenilecektir.

4- Stok sayım noksanı emtiaya dair alım aşamasında yüklenilen 36.000,00TL KDV ise, bu vergilendirme döneminde indirim KDV içerisinde çıkarılarak, KDV beyanına konu edilecektir.

5- 100 adet olarak stok sayım noksanlığı saptanan Periferik Stent türü emtia için, vergi kanunları uyarınca gerekli vergisel düzeltmelerin yapılması gerekmekte olup, bu işlemten bağımsız olarak (ve yalnızca) bu malzemenin alımı sırasında ödenen 10.000,00 TL KDV'nin, ortaklar tarafından nakden tazmin edilmiş olması ile bu tutarın dönem kazancına eklenmesi hatalıdır. Yapılacak düzeltme işleminde, dönem kazancına eklenen 10.000,00TL de dikkate alınacaktır.

6- Sayım fazla ve noksanlığının belirlenmesinde mükellef kurum tarafından rayiç bedel tespit edilmek suretiyle yapılan (VUK'un mük. 266'nci maddesinde uyarınca değerlendirme günündeki normal alım satım değeri



olarak/üzerinden) değerlendirme, mevcut envanter farkına konu emtiaın gerçek bedeli olmayan, veya bilinmeyen veyahut doğru olarak tespit edilemeyen bir emtia olmaması nedeniyle doğru bulunmaktadır.

7- Sabit kıymet niteliğinde bulunan ve sayım fazlası 2 adet eternal beslenme cihazı için yapılan değerlendirme ile bu işlem sonucu olarak bu cihazların ortalama maliyet bedeli 50.000,00 TL üzerinden demirbaşlar hesabına kayıt ile sonuçta toplam 100.000,00TL bedelin dönem kazancına “Diğer Olağan Gelir ve Karlar” hesabı kullanılarak intikal ettirilmesi işlemleri vergisel olarak doğru kabul edilecektir. Sayım fazlası demirbaş bedeli üzerinden KDV hesaplanılmayacaktır.

8- Promosyon olarak (bedelsiz) verilen ve tamamı arızalı çıkan 10 adet Oftalmoskop setinin emsal bedel üzerinden kayıtlara alınarak dönem kazancına eklenilmesi, arızalı tespitinin ise takdir komisyonu marifetiyle yapılarak, kararın alındığı hesap döneminde aynı tutarın gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Teslim aşamasında herhangi bir KDV yüklenilmemiş olduğundan dolayı KDV yönünden yapılacak bir işlem ya da düzeltme bulunmamaktadır.

9- 100'er adet sayım noksanlığı görülen bistürü ve lister pens türü sarf malzemesinin (noksanlığa ilişkin somut bir neden olarak) 03.08.2020 tarihinde düzenlenen teslim tutanakları ile muhtelif tıp fakültelerine bağışlanmış olduğu saptanmış olduğundan, noksanlık hususu hizmet üretim maliyeti olarak kaydolunarak giderilen 80.000,00 TL maliyet bedelini ihtiva eden emtiaya ait bedelin tamamının, KVK'nın 10'uncu maddesi ve 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğ düzenlemesi uyarınca (YÖK Kanununa tabi üniversiteye yapılan bağış) olarak kabulü mümkün olup, yine yapılan bu kayıt nedeniyle dönem Kurumlar Vergisi matrahının belirlenmesinde vergisel bir kayba yol açılmamış bulunmaktadır.

10- Üniversiteye yapılan bağış nedeniyle, söz konusu emtiaın satın alınmasında yüklenilen KDV de, ilgili vergilendirme dönemi KDV indiriminden çıkarılması ya da dönem hesaplanan KDV beyanına eklenmeyecektir.

11- Kayıtlarda olmayan 300 adet izotonik serumun ambalajları üzerinde “numunedir, parayla satılmaz” ibaresinin olduğu görülmüş olduğundan, bu sarf malzemesi emtiaın emsal bedel üzerinden kayıtlara alınarak dönem kazancına eklenilmesi; Sarf edilmeleri halinde kullanıldıkları dönemde hizmet üretim maliyeti olarak dikkate alınmaları, satışa konu edilmeleri halinde ise satış tutarı ile (kayıtlara alınan) emsal bedel arasında farkın satış döneminde kurum kazancına intikali gereklidir. Edinme aşamasında herhangi bir KDV yüklenilmemiş olduğundan dolayı, (ayrıca satışa konu edilmeleri halinde) KDV yönünden yapılacak bir işlem ya da düzeltme bulunmamaktadır.

12- Stokta yer almayan 4 adet görüntüleme cihazının, kurum işletmelerinde sözleşmeli çalışan doktorlara, iş sözleşmelerinde yer alan koşul gereği, özel muayenehanelerinde kullanılmak üzere hastane yönetimi tarafından tutanak ile teslim edildikleri saptanmış olduğundan, sözleşmedeki diğer koşullar da dikkate alınarak, cihazların bu kişilere emsal bedel üzerinden satış fatura düzenlenmek suretiyle işletmeden çıkarılması gerekmektedir. Cihazların, yapılan yevmiye kaydında görüldüğü gibi işletme envanterinde yer alması tercihinde ise kiralama işlemi söz konusu olacağından, bu kişiler adına emsal kira bedelinin tahakkuk ettirilmesi ve bu tutarın dönem kazancına dahil edilmesi zorunludur. Her iki (satış/kiralama) işlemde de KDV hesaplanılarak beyan edileceği tabiidir.

13- Kaydi ve fiili envanter çalışması sonucu ortaya konulan hususlar, KDVK'nın 9'uncu maddesinde yer verilen düzenleme bağlamında, belgesiz mal bulundurduğuna dair ayrıca bir tespit içermediğinden, bu fazla ve noksanlıklar için ayrıca sorumlu sıfatıyla KDV beyanının da yapılması gerekmemektedir.

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar:

1-Kayıtlarda yer almayan emtiaya dair değerlemelerde, işlemlere özgü olarak, emsal bedeli ya da maliyet bedelinin dikkate alınmasına,

2-Promosyon ve numune teslimlerine ilişkin verilerde, sorunun teslim eden-teslim alan statüsünün farklılaştırılarak yanıtlanmış olması haline,

3- Stokta yer almayan 4 adet görüntüleme cihazının, kurum işletmelerinde sözleşmeli çalışan doktorlara tesliminde, doktorların mükellef kurumda ücreti olarak çalıştıkları hususu dikkate alınarak değerlendirilmesine ve/veya KVK'nın 13'üncü maddesindeki Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım hükümlerinin dikkate alınmasının gerektiği yönünde yapılan değerlendirme ve açıklamalara da, açıklamaların yeterliğine göre puan verilmiş bulunmaktadır.

YANIT 5



Bilindiği üzere KVK'nın 5/B maddesi uyarınca;

(1) Türkiye'de gerçekleştirilen araştırma, geliştirme ve yenilik faaliyetleri ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan buluşların;

a) Kiralanması neticesinde elde edilen kazanç ve iratların,

b) Devri veya satışı neticesinde elde edilen kazançların,

c) Türkiye'de seri üretime tabi tutularak pazarlanmaları hâlinde elde edilen kazançların,

ç) Türkiye'de gerçekleştirilen üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmının,

% 50'si kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisna, buluşa yönelik hakların ihlal edilmesi neticesinde elde edilen gelirler ile buluş nedeniyle alınan sigorta veya diğer tazminatlar için de uygulanır.

(2) İstisnanın uygulanabilmesi için;

a) İstisna uygulamasına konu buluşun, 24/6/1995 tarihli ve 551 sayılı Patent Haklarının Korunması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname veya 22/12/2016 tarihli ve 6769 sayılı Sınai Mülkiyet Kanunu kapsamında patent veya faydalı model belgesi verilerek koruma altına alınan buluşlar arasında yer alması ve buluşa ilişkin incelemeli sistem ile patent veya araştırma raporu sonucunda faydalı model belgesi alınması,

b) İstisna uygulamasından yararlanabilecek kişilerin, 551 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin 2 nci maddesinde veya 6769 sayılı Kanununun 3 üncü maddesinde belirtilen nitelikleri taşıması ve bu kişilerin patentli veya faydalı model belgeli buluşu geliştirme yetkisini haiz bulunması şartıyla, patent veya faydalı model belgesinin sahibi ya da patent veya faydalı model belgesi üzerinde tek el niteliğinde özel bir ruhsata sahip olması,

gerekmektedir.

(3) İstisna uygulamasına patent veya faydalı model belgesinin verildiği tarihten itibaren başlanır ve ilgili patent veya faydalı model belgesi için sağlanan koruma süresi aşılmamak kaydıyla bu istisnadan yararlanılabilir. Buluşun üretim sürecinde kullanılması sonucu üretilen ürünlerin satışından elde edilen kazançların, patentli veya faydalı model belgeli buluşa atfedilen kısmı, ayrıştırılmak suretiyle transfer fiyatlandırması esaslarına göre tespit edilir. (**)

(4) Bu madde gelir vergisi mükellefleri hakkında da uygulanır.

(5) İstisna uygulamasının kesinti suretiyle alınan vergilere şümlü yoktur. Ancak, bu madde kapsamında istisnadan yararlanan serbest meslek kazançları ile gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak vergi kesintisi % 50 oranında indirimli uygulanır. Kazanç ve iradı kesinti yoluyla vergilenen ve beyanname vermesi gerekmeyen mükellefler için indirimli vergi kesintisi en fazla 5 yıl süre ile uygulanır.

(6) Bu madde kapsamında istisna uygulamasından yararlanan mükellefler, 26/6/2001 tarihli ve 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu kapsamında yer alan istisna uygulamasından ayrıca yararlanamaz.

7) Birinci ve beşinci fıkralarda yer alan %50 oranını ayrı ayrı ya da birlikte sifıra kadar indirmeye, %100'e kadar artırmaya, bu oranları sektörler ile birinci fıkrada yer alan gelir, kazanç ve iratlar itibarıyla ya da patent veya faydalı model belgesine göre farklılaştırmaya, tekrar kanuni seviyesine indirmeye, beşinci fıkrada yer alan süreyi bir yıla kadar indirmeye, tekrar kanuni seviyesine kadar çıkarmaya)Cumhurbaşkanı; üçüncü fıkrada yer alan transfer fiyatlandırması suretiyle ayrıştırma yöntemi yerine satış, hasılat, gider, harcama, maliyet veya benzeri unsurları



dikkate alarak kazancın ayrıştırılmasında basitleştirilmiş yöntemler tespit etmeye ve bu maddenin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir

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

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

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

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

Buna göre, 09/08/2016 tarihinden itibaren 5746 sayılı Kanununun 3/A maddesi kapsamında yapılan başvurulara konu yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme projeleriyle ilgili indirim uygulamasında 5746 sayılı Kanun ve buna ilişkin düzenlemeler dikkate alınmak suretiyle Ar-Ge indirimi uygulamasından faydalanılacaktır.

Diğer taraftan, 09/08/2016 tarihinden önce bu Tebliğ düzenlemeleri çerçevesinde yapılan başvurulara konu projelerle ilgili olarak KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinin 6728 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükümlerine göre Ar-Ge indiriminden yararlanılacaktır.

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

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

KVK Genel Tebliği düzenlemesi uyarınca, teknoloji geliştirme bölgelerinde yazılım ve Ar-Ge faaliyetinde bulunan şirketlerin, bu faaliyetler sonucu buldukları ürünleri kendilerinin seri üretime tabi tutarak pazarlamaları halinde, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançların lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayrıştırılmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, lisans, patent gibi gayrimaddi haklara bağlanmamış olmakla birlikte uyarılama, yerleştirme, geliştirme, revizyon, ek yazılım gibi faaliyetlerden elde edilen kazançların istisna kapsamında değerlendirileceği tabiidir. Ayrıca,



TÜRMOB

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

teknoloji geliştirme bölgelerinde tasarım faaliyetleri sonucu buldukları ürünleri kendileri seri üretime tabi tutarak pazarlayan mükellefler, bu ürünlerin pazarlanmasından elde edilen kazançlarının tasarıma isabet eden kısmını, transfer fiyatlandırması esaslarına göre ayırtırmak suretiyle istisnadan yararlanabilecektir. Üretim ve pazarlama organizasyonu nedeniyle doğan kazancın diğer kısmı ise istisna kapsamında değerlendirilmeyecektir.

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

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

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

Tebliğın “5.12.2.4. İstisna kazanç tutarının tespiti” başlıklı bölümünde ise aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir:

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

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

KVK ve GVK’da yer alan düzenlemelerin dışında Araştırma ve Geliştirme faaliyetlerinin teşvik edilmesine yönelik diğer bir düzenleme ise 5746 Sayılı Araştırma ve Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun’dur.

5746 Sayılı Kanun’un uygulanması ve denetlenmesine istinaden çıkarılan Yönetmeliğin 7’inci maddesinin 2’inci fıkrası indirimine konu edilebilecek Ar-Ge ve tasarım harcamalarının esasını belirlemiştir. Adı geçen hükme göre Ar-Ge ve tasarım merkezlerinde yapılan harcamaların kanun kapsamında indirimine konu edilebilmesi için harcamaların Ar-Ge, yenilik ve tasarım faaliyetleri çerçevesinde gerçekleşmiş olması gerekmektedir.

Bu çerçevede “Kanun kapsamındaki tüm gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, dar ve tam mükellef ayrımı gözetilmeksizin, Ar-Ge ve tasarım faaliyetleri sonucu ortaya çıkan harcamalarının tamamı ticari kazancın ve kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir” (5746 Sayılı Kanun; Madde- 3). Buna göre 5746 Sayılı Kanun kapsamında sağlanan teşvik unsurunun harcama indirimi; 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu’nda düzenlenen kurumlar vergisi ve gelir vergisine ilişkin teşvikin ise kazanç istisnası olduğu görülmektedir.



Düzenlemeye göre;

Ar-Ge ve tasarım indirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı (...) (8), 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır.

Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge ve yenilik projeleri ile tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır.

Kanunun 3/A madde düzenlemesinde ise ar|ge ve tasarım merkezi bulunmaksızın, gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, işletmeleri bünyesinde gerçekleştirdikleri münhasıran yeni teknoloji ve bilgi arayışına yönelik araştırma ve geliştirme harcamaları tutarının %100'ü, bu kapsamdaki projelerin Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından Ar-Ge ve yenilik projesi olarak değerlendirilmesi şartıyla, 5520 sayılı Kanunun 10 uncu maddesi ve 193 sayılı Kanunun 89 uncu maddesi uyarınca kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Ayrıca bu harcamalar, 213 sayılı Kanuna göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması hâlinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili vergilendirme döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki vergilendirme dönemlerine devredilir. Devredilen tutar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

Araştırma ve geliştirme faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan giderlerden Ar-Ge indirimi hesaplanmaz. Ar-Ge indirimi tutarının hesabında tamamen araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanılan amortisman tabii iktisadi kıymetler için hesaplanan amortismanlar ile başka faaliyetlerde de kullanılan makine ve teçhizat için hesaplanan amortismanların bu kıymetlerin araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde kullanıldıkları gün sayısına isabet eden kısmı dikkate alınabilir. Bu madde kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanılacak harcamaların kapsamını ve uygulamadan yararlanılabilmesi için gerekli belgeler ile usulleri belirlemeye Maliye Bakanlığı ile Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı müştereken yetkilidir.

KDVK'nın (17/4-z) maddesine göre, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 54 (5/B) maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde ortaya çıkan patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışı KDV'den istisnadır.

Söz konusu patentli veya faydalı model belgeli buluşa ilişkin gayri maddi hakların kiralanması, devri veya satışının KDV'den istisna tutulabilmesi için bunların 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (5/B) maddesi kapsamındaki araştırma ve geliştirme, yenilik ile yazılım faaliyetleri neticesinde elde edilmiş olması gerekmektedir. Bu kapsamda vergiden istisna edilen işlemler bakımından Kanunun (30/a) maddesi hükmü uygulanmayacağından, söz konusu işlemler nedeniyle yüklenilen KDV tutarlarının, indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmez.

KDVK'nın Geçici 20/1 maddesinde ise; 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna



TÜRMOB

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

bulunduğu süre içinde münhasıran bu bölgelerde ürettikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerin KDV'den müstesna olduğu, hüküm altına alınmıştır. Konuyla ilgili olarak, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/G.2.Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Verilen Teslim ve Hizmetler" başlıklı bölümünde konuya ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

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

Konuyla ilgili örneklere aşağıda yer verilmiştir.

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

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

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

Öte yandan, teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimciler tarafından münhasıran bu bölgelerde üretilen yazılımlar için alınan her türlü mal ve hizmet, söz konusu yazılım satışlarının vergiden istisna olup olmadığına bakılmaksızın genel esaslara göre KDV'ye tabi tutulacaktır. Benzer şekilde, bölgede faaliyette



bulunan bir firmaya bu bölgede verilen danışmanlık hizmeti de KDV'ye tabi olacaktır. KDV Kanununun 30/a maddesinde ise vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükme bağlanmıştır.

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

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

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

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

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

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



indiriminden yararlananlar, GVK'nın 89 uncu maddesinin (9) numaralı bendi ile KVK'nın 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi hükmünden ayrıca yararlanamazlar” denilmektedir.

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

- İnşa edilen pilot tesisin prototip sayılarak Ar-Ge harcamasına dahil olup olmayacağı,

- Ar-Ge faaliyetleri çerçevesinde gerçekleşen ancak Ar-Ge Yönetmeliğinin 7 nci maddesinde sayılmayan harcama ve giderlerin muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı,

- Ar-Ge Yönetmeliğinin 7 nci maddesinde sayılan, ancak Proje Önerisi Başvuru Dokümanında öngörülmemiş olan veya Proje Önerisi Başvuru Dokümanı çerçevesinde öngörülmüş olmasına rağmen TÜBİTAK Destek Karar Yazısı kapsamı dışında kalmış harcama ve giderlerin, muhasebe kayıtlarının nasıl yapılacağı ve Ar-Ge indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı,

- 5746 sayılı Kanun kapsamındaki proje çerçevesinde Ar-Ge indirimine tabi olmayan bazı harcamaların, 5520 sayılı Kanununun 10 uncu maddesi kapsamında Ar-Ge indiriminden yararlanıp yararlanamayacağı,

- TÜBİTAK'tan alınan hibe destek tutarlarının nasıl dikkate alınacağı ve bu hibelerle alınan amortismanına tabi iktisadi kıymetlerdeki Ar-Ge indirimi uygulaması

hususlarında Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

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

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

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

a) İlk madde ve malzeme giderleri:

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



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

b) Amortismanlar:

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

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

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

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

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

...

- " Nakit desteklerin izlenmesi" başlıklı 33 üncü maddesinde;

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

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

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

... açıklamalarına yer verilmiştir.

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

(7) Nihai ürünün oluşturulması aşamasında elde edilen ürünlerin kullanılabilirliğini ölçmek ve gerektiğinde değişiklik yapılmak üzere işletme içinde veya dışında test edilmesi amacıyla yapılan harcamalar Ar-Ge faaliyeti



kapsamındadır. Ancak, ticari üretimin planlanması ve seri üretim sürecine ilişkin harcamalarla, ürünün tanıtılması amacıyla üretilip dağıtılan numuneler için yapılan harcamalar da Ar-Ge faaliyeti kapsamı dışındadır."

denilmektedir.

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

Bu hüküm ve açıklamalara göre;

.....

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

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

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

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

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

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

A) KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:



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

... hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun geçici 2 nci maddesinde ise;

..... hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde hükmünden yararlanılabilmesi için;

-Bu Kanunda tanımlanan teknoloji geliştirme bölgelerinde faaliyet gösterilmesi,

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

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

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

".....

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

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

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

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

açıklamalarına yer verilmiştir.

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

.....



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

B) KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

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

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

... açıklamalarına yer verilmiştir.

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

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

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

A) KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

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

...

hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun geçici 2 nci maddesinde; "Yönetici şirketlerin bu Kanun uygulaması kapsamında elde ettikleri kazançlar ile Bölgede faaliyet gösteren gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin, münhasıran bu Bölgedeki yazılım,



tasarım ve AR-GE faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları 31/12/2023 tarihine kadar gelir ve kurumlar vergisinden müstesnadır." hükmü yer almaktadır.

Söz konusu madde hükmünden yararlanılabilmesi için;

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

gerekmektedir.

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

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

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

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

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

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

B)KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN DEĞERLENDİRME

3065 sayılı KDV Kanununun;

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

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

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



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

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

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

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin;

(II-G/2.) bölümünde, " ...

....

(II-A/2.) bölümünde,

.....

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

açıklamalarına yer verilmiştir.

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

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

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

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



I) KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

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

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

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

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

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

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

...

açıklamalarına yer verilmiştir.

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

II) KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

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

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

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

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, tasarım ve yazımı tarafınızca yapılan cep telefonu ve tablet bilgisayarlarda kullanılabilecek, boyutunun küçüklüğü nedeniyle program yerine uygulama olarak adlandırılan yazılımı, yurt dışındaki ... firması ile yaptığınız anlaşma kapsamında internet üzerinden erişilen sanal mağazada (...) çeşitli ülkelerin vatandaşlarına satışının yapılması karşılığında ... firmasının satışı yapılan ülkelerin kendi para birimleri



cinsinden yapılan satış bedelinin kendi komisyonunu keserek ve TL ye çevirerek şahsınıza ait banka hesabına yatıracağı belirtilerek söz konusu işlemin “Hizmet İhracı” kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin bildirilmesi istenmektedir.

...

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

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

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

GİB tarafından son olarak verilen 08.11.2022 tarih ve E-62030549-125[10-2021/184]-1304980 sayılı özelgede ise 5746 sayılı Kanun uygulamasına dair aşağıdaki değerlendirmeler yapılmış bulunmaktadır.

“- Şirketinizin 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun çerçevesinde Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından onaylanan Ar-Ge merkeziniz bünyesinde yürütülen Ar-Ge ve yenilik projeleri ile TÜBİTAK tarafından desteklenen projelerinin bulunduğu,

- Hem TÜBİTAK tarafından desteklenen ve hibe desteği alan projeler kapsamında hem de herhangi bir kamu kurumu tarafından desteklenmeyen, şirketiniz kaynakları ile finanse edilen ve Ar-Ge merkeziniz bünyesinde yürütülen projeler kapsamında prototip geliştirme faaliyetlerinizin olduğu

belirtilerek, bahsi geçen projelerin devamı niteliğindeki ve ayrılmaz bir parçası olarak değerlendirilen prototip geliştirme faaliyetleriniz çerçevesinde yapılan personel giderlerinin, ilk madde ve malzeme giderlerinin ve dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet alımı giderlerinin 5746 sayılı Kanun hükümleri kapsamında Ar-Ge indirimine konu edilip edilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

5746 sayılı Kanununun 3 üncü maddesinin;

- Birinci fıkrasında "Ar-Ge ve tasarım indirimi: Teknoloji merkezi işletmelerinde, Ar-Ge merkezlerinde, kamu kurum ve kuruluşları ile kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar tarafından veya uluslararası fonlarca desteklenen Ar-Ge ve yenilik projelerinde, rekabet öncesi işbirliği projelerinde ve teknogirişim sermaye desteklerinden yararlananlarca gerçekleştirilen Ar-Ge ve yenilik harcamalarının tamamı ile bu Kanun kapsamında yukarıda sayılan kurum ve kuruluşlar tarafından desteklenen tasarım projelerinde ve tasarım merkezlerinde gerçekleştirilen münhasıran tasarım harcamalarının tamamı, 13/6/2006 tarihli ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine göre kurum kazancının ve 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 89 uncu maddesi uyarınca ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılır. Cumhurbaşkanınca belirlenen kriterleri haiz Ar-Ge merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan Ar-Ge ve yenilik harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı; Cumhurbaşkanınca Kurulunca belirlenen kriterleri haiz tasarım merkezlerinde ayrıca o yıl yapılan tasarım harcamalarının bir önceki yıla göre artışının yüzde ellisine kadarı yukarıdaki esaslar dâhilinde indirim konusu yapılabilir. Belirlenen kriterlere göre



kanuni hadler içerisinde oranları ayrı ayrı veya birlikte farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı yetkilidir. Ayrıca bu harcamalar, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununa göre aktifleştirilmek suretiyle amortisman yoluyla itfa edilir, bir iktisadi kıymet oluşmaması halinde ise doğrudan gider yazılır. Kazancın yetersiz olması nedeniyle ilgili hesap döneminde indirim konusu yapılamayan tutar, sonraki hesap dönemlerine devredilir. Devredilen tutarlar, takip eden yıllarda 213 sayılı Kanuna göre her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılarak dikkate alınır.

- Yedinci fıkrasında ise, "Ar-Ge ve yenilik faaliyetleri ile tasarım faaliyetlerinde bulunanların; kamu kurum ve kuruluşları, kanunlakurulanveyateknolojigeliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlarda ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge ve yenilik projeleri ile tasarım projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları destekler özel bir fon hesabında tutulur. Bu fon, 193 sayılı Kanun ve 5520 sayılı Kanuna göre vergiye tabi kazancın ve ilgili yılda yapılan Ar-Ge veya tasarım harcaması tutarının tespitinde dikkate alınmaz. Bu fonun, elde edildiği hesap dönemini izleyen beş yıl içinde sermayeye ilâve dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde, zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğratılmış sayılır."

hükümleri yer almaktadır.

Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesine İlişkin Uygulama ve Denetim Yönetmeliğinin "Ar-Ge ve yenilik sayılmayan faaliyetler" başlıklı 5 inci maddesinde, "(1) Aşağıda sayılan faaliyetler, bu Yönetmeliğin uygulanmasında Ar-Ge ve yenilik faaliyeti kapsamında değerlendirilmez:

...

i) Numune verilmek amacıyla prototiplerden kopyalar çıkarılıp dağıtılması ve reklam amaçlı tüketici testleri,"

açıklamasına yer verilmiş ve "Ar-Ge, yenilik ve tasarım harcamalarının kapsamı" başlıklı 7 nci maddesinde, Ar-Ge indirimine konu edilebilecek harcamalar sayılmış olup maddenin;

- birinci fıkrasında, "Ar-Ge ve yenilik faaliyeti ile tasarım faaliyeti kapsamında değerlendirilen harcamalar aşağıda yer almaktadır:

a) İlk madde ve malzeme giderleri:

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

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

...

c) Personel giderleri:

1) Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerinin yürütülmesi amacıyla çalıştırılan Ar-Ge veya tasarım personeliyle ilgili olarak tahakkuk ettirilen ve gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretler ile bu mahiyetteki giderlerdir. Ar-Ge veya tasarım merkezleri alanı dışında geçirilen süreye isabet eden ve Bakanlar Kurulunca



belirlenen sınırlar dâhilinde gelir vergisi stopajı teşviki kapsamında değerlendirilen ücretler de Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilir.

2) Tam zaman eşdeğer Ar-Ge veya tasarım personeli sayısının yüzde onunu aşmamak üzere, Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyetlerine katılan ve bu faaliyetlerle doğrudan ilişkili destek personelinin gelir vergisi stopajı teşviki uygulaması kapsamında bulunan ücretleri ile bu mahiyetteki giderler de personel gideri kapsamındadır.

...

d) Dışarıdan sağlanan fayda ve hizmetler: Normal bakım ve onarım giderleri hariç olmak üzere, Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetleriyle ilgili olarak işletme dışında yerli veya yabancı diğer kurum ve kuruluşlardan alınan; mesleki veya teknik destek, test, laboratuvar ve analiz hizmetleri, hukuki veya bilimsel danışmanlık hizmetleri ile bu mahiyetteki diğer hizmet alımları kapsamında yapılan ödemelerdir. Bu şekilde alınan hizmetlere ilişkin harcamalar, proje kapsamında gerçekleştirilen toplam harcama tutarının yüzde ellisini geçemez.

...",

- ikinci fıkrasında, "Ar-Ge merkezlerinde yapılan bir harcamanın Ar-Ge ve tasarım indirimine konu edilebilmesi için bu harcamanın Ar-Ge, yenilik veya tasarım faaliyeti kapsamında; tasarım merkezlerinde yapılan bir harcamanın indirime konu edilebilmesi için bu harcamanın münhasıran tasarım faaliyeti kapsamında yapılmış olması esastır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Anılan Yönetmeliğin "Nakit desteklerin izlenmesi" başlıklı 33 üncü maddesinde ise, "(1) Ar-Ge ve yenilik veya tasarım faaliyetlerinde bulunanların, kamu kurum ve kuruluşları, kanunla kurulan veya teknoloji geliştirme projesi anlaşmaları kapsamında uluslararası kurumlardan ya da kamu kurum ve kuruluşlarından Ar-Ge projelerini desteklemek amacıyla fon veya kredi kullanan vakıflar ile uluslararası fonlardan aldıkları hibe destekler, desteğin tabi olduğu mevzuat hükümlerine uygun olarak özel bir fonda izlenir.

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

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

..."

açıklamaları yer almaktadır.

Uygulamaya ilişkin olarak açıklamaların yer aldığı 6 seri no.lu 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun Genel Tebliğinin "Ar-Ge ve tasarım faaliyetlerinin kapsamı" başlıklı 3 üncü maddesinde de, "...

(6) 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-Ge faaliyeti, esas itibarıyla denemelerin son bulunduğu, ilk üretimin yapıldığı aşamada sona erer. Ar-Ge projesi neticesinde elde edilen ürünün pazarlanabilir aşamaya geldiği andan itibaren Ar-Ge projesi bitmiş sayılır. Bu tarihten sonra yapılan harcamalar Ar-Ge harcaması kapsamında değerlendirilmez. Ancak, tamamlanan bir proje sonucunda elde edilen ürünün geliştirilmesi amacıyla yapılacak çalışmalar, yeni Ar-Ge projesi olarak değerlendirilir.

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

açıklamaları yer almıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, 5746 sayılı Kanun çerçevesinde Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı tarafından onaylanan Ar-Ge merkezinin bünyesinde yürütülen, herhangi bir kamu kurumu tarafından desteklenmeyen ve şirketiniz kaynakları ile finanse edilen projeler kapsamındaki prototip geliştirme faaliyetlerine ilişkin harcamaların (personel giderleri, ilk madde ve malzeme giderleri ve dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet alımı giderleri) ilgili Yönetmelik ve Genel Tebliğdeki açıklamalar çerçevesinde Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, TÜBİTAK tarafından desteklenen projeleriniz kapsamındaki prototip geliştirme faaliyetiniz ile ilgili olarak sağlanan ve özel bir fon hesabında izlenen hibe desteğinin kurum kazancınızın tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmadığından, bu destekten karşılanan prototip geliştirme faaliyetlerine ilişkin harcamalarınızın (personel giderleri, ilk madde ve malzeme giderleri ve dışarıdan sağlanan fayda ve hizmet alımı giderleri) da Ar-Ge indirimine konu edilmesi mümkün bulunmaktadır."

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

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

2- Mükellef kurum tarafından 5746 sayılı Araştırma, Geliştirme ve Tasarım Faaliyetlerinin Desteklenmesi Hakkında Kanun düzenlemesinden yararlanılabilecektir.

3- KVK'nın 5/B maddesi ile 4691 sayılı sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu düzenlemelerine göre, bu düzenlemelerde varlığı öngörülen belirli fiziksel bölge, yer ve (Ar-Ge/tasarım) merkezlerin kurulması ve/veya buralarda bulunulması Ar-Ge indirimini için zorunlu olmakla birlikte, 5746 Sayılı Kanun'un 3/A madde ve ilgili Tebliğ düzenlemelerinde, vergisel teşviklerden yararlanılması için ayrı bir Ar-Ge/tasarım merkezinin kurulması zorunlu bulunmamakta olduğundan, Ar-ge merkezi bulunmayan mükellef kurumun Ar-ge indiriminden yararlanmasında herhangi bir yasal engel bulunmamaktadır.

4- 01.01.2019 yılında başlatılan "Yoğun Bakım Yataklarının Yeniden Dizaynı" projesinden 31.12.2020 tarihinde vazgeçilmesi ve proje kapsamında yapılan ve aktif hesaplarda izlenen toplam 150.000,00TL'nin aynı tarih itibarıyla 760-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabına kaydedilmesinde, dönem Kurumlar Vergisi matrahının tespiti açısından herhangi bir vergisel eleştiri bulunmamaktadır.

5- 2020 yılı içerisinde proje sonucu seri aşı üretimine ve satışına geçilememiş olmakla birlikte aşı üretim tekniğine dair yapılan know how/teknik bilgi satışlarından elde edilen 100.000,00TL kazanç, KVK'nın 5/B, 5746, 4691 sayılı Kanun düzenlemeleri kapsamında Kurumlar Vergisinden ve KDVK' 17/4-z ve Geçici 20'nci madde düzenlemelerine göre KDV'den bağışık bulunmamaktadır.

6- Türkiye'de yerleşik ilaç şirketi GRİBAL ÇÖZÜMLER A.Ş. tarafından 2020 yılında düzenlenen bilimsel yarışma kapsamında ödül olarak kazanılan 30.000,00TL değerindeki laboratuvar malzemesi için ilgili kurum adına fatura düzenlenilmek suretiyle, dönem kurum kazancı içerisinde alınacaktır. Söz konusu bedelsiz teslim, KDVK'nın 17/4-z ve Geçici 20/1'nci madde düzenlemeleri kapsamında yer almamakta olduğundan, genel oranda $(30.000,00 \times \%18) = 5.400,00\text{TL}$ KDV hesaplanarak, beyan edilecektir. Ödül mahiyetinde elde edilen 30.000,00TL kazanç, KVK'nın 5/B ve 4691 sayılı Kanun kapsamında vergiden bağışık tutulmayacaktır. Gribal Çözümler A.Ş. tarafından aynı tutarda düzenlenecek malzeme faturasının kayıtlara alınacağı ve fatura muhteviyatı KDV'nin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.



TÜRMÖB

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

7- %50'sinin "Dünya Sağlık Örgütü" tarafından, %40'ının ise Rusya Federasyonu'nda yerleşik ilaç şirketleri tarafından "ARAŞTIRMA FONU" desteği olarak mükellef kurum projesinin yürütülmesi amacıyla verilen fon tutarı olan 4.500.000,00TL, GVK'nın geçici 84'üncü maddesi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

8- 5746 sayılı Kanun kapsamında 4.500.000,00TL hibe fon hesabında izlenilecek, proje için yapılan toplam (3.950.000,00TL kesin maliyet+300.000,00TL/1.Faz maliyeti)=olmak üzere toplam 4.250.000,00TL harcama bu fondan karşılanacaktır. Proje sonunda herhangi bir şekilde harcanmayan ve iade edilmeyen bakiye (4.500.000,00-4.250.000,00)=250.000,00 TL bakiye ise proje dışı kazanç olarak dönem Kurumlar Vergisi matrahına eklenilecektir.

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

10- Sağlık Bakanlığı tarafından proje aşamasında sağlanan ve özel bir fonda izlenmesi gereken 250.000,00TL destek tutarı kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınmayacak, sağlanan bu destekle yapılan Ar-Ge harcamaları da Ar-Ge indirimine konu edilmeyecektir. Harcamada kullanılmayan destek (fon) tutarı ise kurum kazancına dâhil edilecektir.

Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar:

Soruda yer verilen işlemlerin;

1-Sorunun KVK'nın 5/B ve Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisna düzenlemeleri çerçevesinde ve/veya 5746 sayılı Kanun kapsamında Ar-ge ve tasarım merkezinin fiziki varlığı üzerinden,

2-Yurt içi ve yurt dışından sağlanan fon, destek ve hibelerin Ar-ge indirimi karşısındaki durumunun farklı düzenlemeler çerçevesinde değerlendirilmesi halinde, verilecek yanıtlara ve yapılacak yorumlara kısmi puan verilecektir.

YANIT 6

Avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder, bu itibarla, alıcı tarafından satıcıya verilen avanslar, belirli bir malın teslimini veya belirli bir hizmetin yerine getirilmesini isteme hakkını temsil etmekte ve sonuç olarak emtianın veya hizmetin maliyetine dönüşmekte, emtianın/hizmetin toplam bedelinden ise mahsup edilmektedir.

Satıcının alıcıdan aldığı avanslarda, satış amacıyla gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil edilmekte ve teslim edilecek mal veya görülecek hizmetin bedelinden mahsup edilerek işlem yapılmaktadır. Buna göre, yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında VUK'un 263'üncü maddesine göre borsa rayıcı ile, yabancı paranın borsada rayıcı yoksa, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlemeye tabi tutulması ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, KVK'nın 6.'ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. GVK'nın 38'nci maddesinde de, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu ve ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında VUK'un değerlemeye ait hükümlerinin uygulanacağını belirtilmiştir.

Bu itibarla, avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade ettiğinden sabit kıymet iktisabına yönelik olarak alınan/verilen avans hesaplarının değerlemesinin yapılması ve değerlemeden kaynaklanan kur farklarının bu işe ait kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.



GİB tarafından verilen 24.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.41.15.02-190-3/8-18 sayılı ve 07.03.2014 tarih ve 62030549-125(6-2014/50)-484-1427 sayılı özelgelerinde de değerlendirme hususu benzer biçimde işlenilmiştir.

Yine **GİB'in 04.05.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.29/2968-298-405- 17626 sayılı özelgesinde** "...alınan ve verilen dövizli sipariş avansları yabancı para ile borç ve alacak niteliğinde olduğundan dönem sonunda Bakanlığımızca ilan edilen kurlara göre değerlendirilmek suretiyle enflasyon düzeltmesine tabi tutulmuş olacaktıdır." Görüşüne yer verilmiştir.

GİB'in benzer konuya yönelik bir diğer, 02.02.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.17.02-VUK-10-57-12 sayılı özelgesinde de aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"Bilindiği üzere; avanslar gelecekte yapılacak olan mal veya hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan veya verilen değerleri ifade eder. Bu itibarla, alıcı tarafından satıcıya verilen avanslar, belirli bir malın teslimini veya belirli bir hizmetin yerine getirilmesini isteme hakkını temsil etmekte ve sonuç olarak emtianın veya hizmetin maliyetine dönüşmekte, emtianın/hizmetin toplam bedelinden ise mahsup edilmektedir. Satıcının alıcıdan aldığı avanslar da, satış amacıyla gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin tahsil edilmekte ve teslim edilecek mal veya görülecek hizmetin bedelinden mahsup edilerek işlem yapılmaktadır. Buna göre, yabancı para cinsinden alınan veya verilen avanslar yabancı para cinsinden olan borç ve alacak hükmünde olduğundan, dönem sonunda Vergi Usul Kanununun 263 üncü maddesine göre borsa rayici ile yabancı paranın borsada rayici yoksa, Maliye Bakanlığınca tespit edilen kur esas alınmak suretiyle değerlendirilmesi ve ortaya çıkan kur farkının, gelir veya gider olarak dikkate alınarak dönem kazancıyla ilişkilendirilmesi gerekmektedir. Diğer taraftan, kur farkları ile ilgili açıklamalar 163, 238 ve 334 sıra no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılmıştır. Söz konusu özelgelere göre, mükelleflerin ticari faaliyetleri ile ilgili olarak aldıkları ya da verdikleri yabancı para cinsinden avansların değerlendirme gününde geçerli kur esas alınmak suretiyle değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farklarının vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir."

GİB'in 24.07.2014 tarih ve 64597866-105[280-2014]-122 sayılı özelgesinde ise özetle, yurtiçi ve yurtdışı satıcılarına döviz cinsinden vermiş olduğu avansların değerlendirme günü itibarıyla değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, değerlendirilene oluşun olumlu veya olumsuz kur farkının doğrudan gelir/gider mi yazılacağı yoksa yatırımın maliyetiyle mi ilişkilendirileceği ile ilgili talep edilen görüşe;

".....

Buna göre şirketinizce yapılacak yatırımlar için döviz cinsinden verilen avanslar, döviz cinsinden alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun yukarıdaki hükümlerinin de dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulması, değerlendirme sonucu oluşan kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir." Şeklinde yanıt verilmiştir.

KDVK'nın 20'nci madde düzenlemesi uyarınca, bedelin döviz ile hesaplanması halinde ise döviz, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği günkü Resmi Gazetede yayımlanan Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kuru üzerinden Türk parasına çevrilmekte, T.C. Merkez Bankasıca Resmi Gazetede ilan edilmeyen dövizlerin Türk parasına çevrilmesinde ise cari döviz kuru esas alınmaktadır.

Adı geçen Kanunun 24'üncü maddesine göre; aşağıda yazılı unsurlar KDV matrahına dahildir:

- Teslim alanın gösterdiği yere kadar satıcı tarafından yapılan taşıma, yükleme ve boşaltma giderleri.
- Ambalaj giderleri, sigorta, komisyon ve benzeri gider karşılıkları ile vergi, resim, harç, pay, fon karşılığı gibi unsurlar.
- Vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, 14 faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her



türlü menfaat, hizmet ve değerler.

Yine KDVK'nın 26'ncı madde düzenlemesine göre, bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.

Örnek olsun; (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.'ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslim ile ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4 TL iken 6 ay sonra yapılan ödeme sırasında döviz kuru 4,40 TL olmuştur. Buna göre, teslim konu malın bedeli 1.000 Dolar üzerinden ortaya çıkan kur farkı 400 TL $[(4,40-4) \times 1.000]$ olup, bu fark üzerinden 72 TL KDV hesaplanacaktır. (A) Ltd. Şti. tarafından, (B) A.Ş.'ye düzenlenecek kur farkı faturasında; matrah 400 TL, hesaplanan KDV ise 72 TL olacaktır. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bilindiği gibi avans alınması KDV doğurucu olay olmamakla birlikte, KDVK'nın 24'üncü madde düzenlemesi uyarınca dövizli bedelin işleme ait KDV tutarı tespit edildikten sonra ödenmesinden doğan kur farkları üzerinden ise, işlemin tabi olduğu oran üzerinden KDV hesaplanmasını gerektirmektedir.

Bu bağlamda, bedelin döviz cinsinden ifade edildiği işlemlerde, mal tesliminden önce avans alınması durumunda, avansın alındığı tarih itibarıyla Merkez Bankası kuru dikkate alınarak avans bedeli cari hesaba kaydedilecektir. Mal tesliminde, teslim tarihi itibarıyla vergiyi doğuran olayın vuku bulduğundan bu tarih itibarıyla cari kur dikkate alınmak suretiyle fatura tanzim edilecektir. Avans tarihi ile fatura tarihi arasındaki lehe veya aleyhe oluşan kur farkları için fatura düzenlenmeyecektir.

KDV Genel Uygulama Tebliği III/A-5-3 ayırımına göre, "Döviz Cinsinden Vadeli Mal Satılması Durumunda", Bedelin döviz cinsinden ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde (Mal Teslimine Bağlı Fatura Tarihinden Sonra), fatura tarihi ile ödeme tarihi arasında satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı için satıcı tarafından katma değer vergili fatura düzenlenecektir. Katma Değer Vergisi Oranı olarak teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte mal için uygulanan oran esas alınmak suretiyle işlem yapılacaktır.

Yine bu ayırında yapılan açıklamalar göre, Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Yıllonlarında ve geçici vergi dönemlerinde Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmayacaktır.

VUK düzenlemeleri uyarınca döviz cinsinden alacak veya borçların geçici vergi dönemleri (Mart- Haziran- Eylül- Aralık) itibarıyla değerlendirilip lehe oluşan kur farklarının kur farkı gelirine aleyhe oluşan kur farklarının ise kur farkı zararına intikal ettirilmesi gerekmektedir. Değerleme günü itibarıyla lehe veya aleyhe oluşan kur farkları için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır. Yukarıda da ifade ettiğimiz gibi fatura sadece fatura tarihi ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı için katma değer vergili fatura düzenlenecektir.

GİB'in 24.07.2014 tarih ve 64597866-105[280-2014]-122 sayılı özeliği içeriği yukarıdaki görüş açısından örnek verilebilir. Bu özeliğe yatırım yapan bir firma, yurtiçi ve yurtdışı satıcılarına döviz cinsinden vermiş olduğu avansların değerlendirme günü itibarıyla değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, değerlendirilecekse oluşan olumlu veya olumsuz kur farkının doğrudan gelir/gider mi yazılacağı yoksa yatırımın maliyetiyle mi ilişkilendirileceği ile ilgili



görüş talep etmiş olup özgelgenin sonuç bölümünde firmaya aşağıdaki cevap verilmiştir:

“Buna göre şirketinizce yapılacak yatırımlar için döviz cinsinden verilen avanslar, döviz cinsinden alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun yukarıdaki hükümlerinin de dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulması, değerlendirme sonucu oluşan kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.”

Yabancı Para Cinsinden Olan Avanslarda Kur Farkı İçin KDV Uygulaması Başlıklı **GİB'in 12.06.2020 tarih ve 84974990-130[KDV/5-İ-24-2018/02]-E.154268 sayılı Özelgesinde** aşağıdaki değerlendirmelere yer verilmiştir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; 12/3/2012 tarihinde verilen makine siparişi için döviz cinsinden avans ödemesi yapıldığı, yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde verilen sipariş avansına kur değerlemesi yapıldığı, 28/2/2018 tarihinde de makinenin tarafınıza teslim edildiği ve teslim tarihindeki döviz kuru üzerinden adınıza fatura düzenlendiği belirtilerek, lehinize oluşan kur farkı dolayısıyla hangi tarihteki döviz kurunun esas alınacağına ilişkin Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

-10 uncu maddesinde, vergiyi doğuran olayın, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi halinde bu belgelerin düzenlenmesi ile meydana geldiği,

-24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, (7161 sayılı Kanunun 18 inci maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük: 18/1/2019) kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu,

-26 ncı maddesinde ise bedelin döviz ile hesaplanması halinde dövizin vergiyi doğuran olayın meydana geldiği andaki cari kur üzerinden Türk parasına çevrileceği

hükme bağlanmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Kur Farkları" başlıklı (III/A-5.3.) bölümünde;

"Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkları KDV matrahına dahildir. Buna göre, matraha dahil olacak kur farklarının hesabında, mal ve hizmet bedeline isabet eden kur farkları dikkate alınır, hesaplanan KDV'ye ilişkin ortaya çıkan kur farkları matraha dahil edilmez.

Örnek: (A) Ltd. Şti., (B) A.Ş.'ye mal tesliminde bulunmuş, bu teslim ile ilişkin 1.000 Dolar üzerinden 180 Dolar KDV hesaplamıştır. Teslim tarihinde döviz kuru 4 TL iken 6 ay sonra yapılan ödeme sırasında döviz kuru 4,40 TL olmuştur. Buna göre, teslim konu malın bedeli 1.000 Dolar üzerinden ortaya çıkan kur farkı 400 TL [(4,40-4)x1.000] olup, bu fark üzerinden 72 TL KDV hesaplanacaktır. (A) Ltd. Şti. tarafından, (B) A.Ş.'ye düzenlenecek kur farkı faturasında; matrah 400 TL, hesaplanan KDV ise 72 TL olacaktır.

Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehte kur farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır.

Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.



Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz."

açıklamaları yer almaktadır.

Avans mahiyetindeki ödemeler bir teslim veya hizmetin karşılığı olarak ortaya çıkmadığından KDV'nin konusuna girmemektedir. Avans karşılığının döviz cinsinden alınması veya ödenmesi ve bu avansların belli dönemlerde yeniden değerlemeye tabi tutulması bu durumu değiştirmemektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; avans ödemesinin yapıldığı tarihte tarafınıza fatura düzenlenmemiş olduğu, mal tesliminin gerçekleştiği 28/2/2018 tarihinde faturanın düzenlendiği hususları birlikte dikkate alındığında vergiyi doğuran olayın bu tarihte gerçekleştiği değerlendirildiğinden, bedelin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarihteki döviz kuru dikkate alınarak belirlenmesi gerekmektedir.

Dolayısıyla, özelge talep formuna konu olayda, avans niteliğinde yapılan 12/3/2012 tarihli ödemenin bir teslim ve hizmetin karşılığı olmadığı ve bahse konu makinenin 28/2/2018 tarihinde tarafınıza teslim edilip aynı tarihteki döviz kuru üzerinden fatura düzenlendiği göz önüne alındığında, kur farkına ilişkin KDV açısından yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır"

Yine **GİB tarafından verilen 26.02.2019 tarih ve 39044742-130[Özelge]-E.174596 sayılı Özelge'de** aşağıdaki değerlendirmelere yer verilmiştir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Şirketinizin, tekstil ürünlerinin imalatı ve satışı faaliyeti ile iştigal ettiği, yurt içindeki firmalar ile döviz cinsinden yaptığınız satış işlemlerinde kur farklarının oluştuğu, oluşan kur farklarını müşterilerinize fatura etmek istediğiniz ancak müşterilerin söz konusu faturaları kabul etmediği belirtilerek; oluşan kur farkları için fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği, fatura düzenlenmesi halinde katma değer vergisi (KDV) hesaplanıp hesaplanmayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinin birinci fıkrasında "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü mevcuttur.

Aynı Kanunun 229 uncu maddesinde, fatura, "satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır" şeklinde tanımlanmıştır,

232 nci maddesinde ise, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin, birinci ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilere ve vergiden muaf esnafa sattıkları emtia veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunların da fatura istemek ve almak mecburiyetinde oldukları hükme bağlanmıştır.

Bu durumda; fatura düzenleme tarihinden, ödemenin gerçekleştiği tarihe kadar Şirketiniz lehine oluşan kur farkları için Şirketiniz tarafından satıcıya, aleyhine oluşan kur farkları için ise satıcı tarafından Şirketiniz adına fatura düzenlenmesi, kur farkının hesaplanmasında kayıtlara ilgili borcun kaydedildiği kur ile ödemenin yapıldığı günkü kur arasındaki farkın esas alınması, dövizli borca karşılık Türk Lirası cinsinden ödeme yapılmış ise Merkez Bankası tarafından ilan edilen ilgili kur dikkate alınmak suretiyle döviz cinsinden yapılan ödeme tutarının belirlenmesi gerekmektedir.

Öte yandan, bedeli henüz tahsil edilmeyen döviz cinsinden satışlarda yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde,



Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı KDV Kanununun;

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

20 nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrah, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu ve 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,

24/c maddesinde, vade farkı, fiyat farkı, kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzeri adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerlerin matraha dahil olduğu,

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "III/A-5.3.Kur Farkları" başlıklı bölümünde;

"....., Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz." denilmektedir.

60 No.lu. KDV Sirkülerinin "4.5. Yurt İçi Teslimler ile İhraç Kayıtlı Teslimlerde Oluşan Kur Farkları" başlıklı bölümünde;

"... Yurt içinde KDV uygulanmak suretiyle teslim edilen mallara ilişkin olarak,

-KDV dahil toplam bedelin dövize endeksli olarak belirlenmesi durumunda vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkı bedeline iç yüzde oranı uygulanarak,

-Dövize endeksli toplam bedele KDV'nin dahil edilmemesi durumunda vergiyi doğuran olay ile ödeme tarihi arasında ortaya çıkan kur farkları üzerinden lehine kur farkı ortaya çıkan mükellef tarafından düzenlenecek faturada KDV hesaplanması ve kur farkının ortaya çıktığı dönemlerde her iki mükellef tarafından genel esaslar çerçevesinde işlem yapılması gerekmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bedelin döviz cinsinden veya dövize endeksli olarak belirlendiği yurt içi satışlar nedeniyle teslimin gerçekleştiği tarih ile ödemenin yapıldığı tarih arasında lehe veya aleyhe oluşan kur farkları üzerinden kural olarak KDV hesaplanması gerekmektedir. Bu çerçevede, kur farklarının KDV'ye tabi tutulabilmesi için vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarih ile ödemenin yapıldığı tarih arasında ortaya çıkması, KDV matrahıyla bir ilişkisinin bulunması ve KDV matrahında bir değişiklik meydana getirmesi gerekmektedir.

Buna göre; bedeli döviz cinsinden belirlenen satışlarda, satış bedelinin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra tahsil edilmesi durumunda, lehe ortaya çıkan/çıkacak kur farkının matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi, söz konusu kur farkı için fatura düzenlenmesi ve teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanması gerekmektedir.



Ancak, bedeli henüz tahsil edilmeyen döviz cinsinden satışlarda yıl sonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmasına ve fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.”

GİB tarafından verilen 18.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.17.02-VUK.231-59 sayılı Özelge’de aşağıdaki değerlendirmelere yer verilmiştir.

“İlgi özelge talep formunda, turizm seyahat acenteliği faaliyetinden dolayı vergi numaralı mükellefi olduğunuz, erken rezervasyon dönemlerinde müşteriden nakit veya kredi kartıyla tahsil edilen erken ödeme veya avanslar (kapora) için fatura düzenlediğiniz, bu işlemlerde müşterinin tatile gideceği dönemin 3-6 veya 9 ay sonra olduğu belirtilerek, bu durumda faturanın ne zaman düzenlenmesi ve hangi dönemde vergilendirilmesi gerektiği hususlarında Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 229'ncü maddesinde fatura, "...satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır." şeklinde tanımlanmış, aynı Kanunun 231/5'inci maddesinde ise "Fatura, malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azamî yedi gün içinde düzenlenir. Bu süre içerisinde düzenlenmeyen faturalar hiç düzenlenmemiş sayılır." hükmü yer almıştır.

Diğer taraftan, 3065 sayılı KDV Kanununun 1/1'inci maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye’de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV ye tabi olduğu; 10/b maddesinde, malın tesliminden veya hizmetin yapılmasından önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hallerinde, bu belgelerde gösterilen miktarla sınırlı olmak üzere fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, fatura düzenlenmesi ödemeye bağlı olmayıp mal teslimine veya hizmet ifasına bağlı olduğundan, faturanın esas olarak malın teslimi veya hizmetin ifasından itibaren en geç yedi gün içinde düzenlenmesi gerekmektedir. Ancak, malın tesliminden veya hizmetin ifasından önce de fatura ve benzeri belgelerin düzenlenmesi mümkün bulunmakta olup, bu durumda, fatura ve benzeri belgelerde gösterilen tutarla sınırlı olmak üzere vergiyi doğuran olay meydana gelecektir.

Dolayısıyla, malın teslimi veya hizmetin ifasından önce alınan avanslar, henüz teslim veya hizmet gerçekleşmediğinden işlemlerin karşılığını teşkil eden bir bedel olarak değerlendirilmeyecek ve avans tutarları üzerinden KDV hesaplanmayacaktır. Ayrıca, faturanın hizmetin ifasını müteakip düzenlenmesi gerektiğinden, avans mahiyetindeki tahsilat için fatura düzenlenmesine de gerek bulunmamaktadır. Bu durumda, teslim veya hizmetin ifasından itibaren yedi gün içinde düzenlenecek işleme ait faturada alınan avans tutarı dahil toplam işlem bedeli üzerinden KDV hesaplanacağı tabiidir.

Ancak, avansın alınması sırasında avans tutarları için fatura veya benzeri belgelerin düzenlenmesi halinde, teslim veya hizmet gerçekleşmemiş olsa dahi KDV Kanununun 10/b maddesi hükmü uyarınca alınan avans tutarı üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.”

Benzer içerikte, **GİB tarafından verilen 24.07.2014 tarih ve 64597866-105[280-2014]-122 sayılı Özelge’de** aşağıdaki değerlendirmelere yer verilmiştir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile şirketinizin ...'da, ... tesisi yatırımı yaptığı, yapılan yatırımların büyük ölçüde ithal girdi gerektirdiği, bu sebeple gerek doğrudan yapılacak ithalatlar için yurt dışındaki satıcılara, gerekse yurt içi tedarikler için yurt içindeki satıcılara döviz cinsinden avans verildiği belirtilerek, söz konusu dövizli avansların değerlendirme günü itibarıyla değerlendirilip değerlendirilmeyeceği, değerlendirilecekse oluşan olumlu veya olumsuz kur farkının doğrudan gelir-gider mi yazılacağı yoksa 163 ve 334 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çerçevesinde yatırımın maliyetiyle mi ilişkilendirileceği konularında Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.



Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesinde "Yabancı paralar borsa rayıcı ile değerlendirir. Borsa rayıcının takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedeli esas alınır. Yabancı paranın borsada rayıcı yoksa, değerlemeye uygulanacak kur Maliye Bakanlığınca tespit olunur. Bu madde hükmü yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da caridir. Bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçlar, bu Kanunun 281 ve 285'inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine icra edilebilir. Ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR) esas alınır." denilmektedir.

163 ve 334 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz ve kur farkı giderlerine ilişkin olup, döviz cinsinden verilen avansların değerlemesi sonucu oluşan kur farkları bu kapsamda değerlendirilmemektedir.

Diğer taraftan, 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 40 ıncı maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, maddenin birinci fıkrasının; (1) numaralı bendinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin safi kazancın tespitinde gider olarak indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, şirketinizce yapılacak yatırımlar için döviz cinsinden verilen avanslar, döviz cinsinden alacak hükmünde olduğundan, dönem sonlarında Vergi Usul Kanununun yukarıdaki hükümlerinin de dikkate alınarak değerlemeye tabi tutulması, değerlendirme sonucu oluşan kur farklarının kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

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

Tebliğ düzenlemesinin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir:

“Bakanlığımıza yapılan çeşitli müracaatlardan; yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisizle sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, sabit kıymetin maliyet bedeline mi intikal ettirileceği yoksa doğrudan ilgili yılın giderleri arasında mı gösterileceği hususlarında tereddütler bulunduğu anlaşılmış ve bu konularda aşağıdaki açıklamaların yapılması uygun görülmüştür.

1.Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise, ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması,

2.Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlendirilmesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır.”



Konu ile yatırım indirimi uygulaması özelinde dolaylı olarak bağlantılı 187 seri numaralı GVK Genel Tebliğinde ise şu açıklamalar yapılmıştır:

“IV/B-b) Kur Farkı ve Kredi Faizlerinin Durumu: Yatırım indirimi konusuna giren aktif değerlerin finansmanında kullanılan krediler nedeniyle doğan kur farkları ve faizler, yatırıma konu iktisadi kıymetlerin maliyet unsuru olduğundan, yatırım indirimi kapsamına girmektedir. Buna göre, yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktife alındığı dönemin sonuna kadar ortaya çıkan ve maliyete intikal ettirilen kur farkları ve faizlere yatırım indirimi uygulanır. Ancak, yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktifleştirilerek üzerinden amortisman ayrılabilir hale geldiği dönemi izleyen dönemden itibaren, bunlarla ilgili olarak ortaya çıkan kur farkları ve faizlere yatırım indirimi uygulanması mümkün değildir. Diğer taraftan, iktisadi kıymetin maliyetine giren montaj ve taşıma giderlerine ilişkin harcamaların yatırım indiriminden faydalanacağı tabiidir.”

234 seri numaralı VUK genel tebliğlerinde ise amortisman uygulaması üzerinden aşağıdaki değerlendirmeler yapılmış bulunmaktadır.

“ ... Öte yandan, 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya onradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesinin zorunlu olduğu; aynı kıymetlerle ilgili olarak söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman konusu yapılması gerektiği hususu açıklanmıştır. Buna göre, sabit kıymetin aktife alındığı dönem sonuna kadar ortaya çıkan ve maliyete intikal ettirilen kur farkları ve yatırım kredisi faizleri için de kıst amortisman uygulaması yapılacak, ancak izleyen yıllarda ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerinde tam amortisman ayrılacaktır. Kıymetin aktife alındığı dönem sonuna kadar ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerine ilişkin kıst amortisman uygulamasında, süre yönünden sabit kıymetin aktife girdiği tarih esas alınacaktır.”

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

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

Bu hüküm ve açıklamalara göre; döviz cinsinden kullanılan banka kredisinin sabit kıymet iktisabında ya da yatırım finansmanında kullanılması halinde, yabancı kaynaklara ait ödenen faiz ve tahakkuk ettirilen kur farklarının, kıymetin aktife alındığı hesap dönemi veya kuruluş dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, 12/5/1988 tarihli ve 88/12944 sayılı Kararnameye İlişkin KKDF Hakkında 6 Sıra No.lu Tebliğin 2 nci maddesi gereğince; kabul kredili, vadeli akreditif ve mal mukabili ödeme şekillerine göre yapılan ithalat işlemleri % 6 oranında fon kesintisine tabi tutulmakta, peşin ödeme şekline göre yapılan ithalat işlemleri üzerinden ise fon (KKDF) kesintisi yapılmamaktadır.

Ödeme şekli "peşin" olarak belirtilen ithalat işlemlerinde, mal bedelinin gümrük mevzuatında tanımlanan gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten önce ihracatçının yurt dışındaki hesabına transfer edildiğinin tevsik



edilmesi halinde fon kesintisi yapılmaması, mal bedelinin bu tarihten sonra transfer edilmesi halinde ise KKDF kesintisi yapılması gerekmektedir.

Soru içerisinde yer verilen diğer bir olay ise VUK'un özel maliyetlere dair düzenlemeleri üzerinden değerlendirilecektir.

Bilindiği gibi, Kurumlar Vergisi, KVK'nın 6'ncı maddesi uyarınca mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanmakta, vergiye tabi kazancın belirlenmesinde temel ölçüt olan hesap dönemi kavramı "Vergilemede Dönemsellik İlkesi" olarak varlık bulmaktadır. Bu ilkeye göre, işletmenin sürekliliği kavramı uyarınca sınırsız kabul edilen ömrünün, belli dönemlere bölünmesi ve her dönemin faaliyet sonuçlarının diğer dönemlerden bağımsız olarak saptanmasıdır. Gelir ve giderlerin tahakkuk esasına göre muhasebeleştirilmesi, hasılat, gelir ve kârların aynı döneme ait maliyet, gider ve zararlarla karşılaştırılması bu kavramın gereğidir.

Safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümleri uygulanmaktadır.

GVK'nın 38'inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu belirtilerek, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce;

İşletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği,

İşletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı

hükme bağlanmıştır.

Bu bağlamda, KVK'da da safi kazancın belirlenmesinde temel ölçü, dönem sonu ve dönem başı öz sermaye kıyaslamasıdır.

Safi kurum kazancının tespitinde KVK'nın 6'ncı ve müteakip maddelerinin yer aldığı Matrahın Tayini başlıklı ve (İndirilecek Giderler, Zarar Mahsubu, Diğer İndirimler, Kabul Edilmeyen İndirimler, Örtülü Sermaye ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç düzenlemelerinin yer aldığı) İkinci Kısım Birimci Bölüm hükümlerinin yanı sıra GVK'nın indirilecek giderlere ilişkin 40'inci maddesi de dikkate alınacaktır.

Ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, VUK'un değerlemeye ait 3'üncü Kitabının 258 ile 330'uncu maddeleri hükümlerinin de öncelikle dikkate alınması gerektiği tabiidir.

Bir masrafın genel gider adı altında masraf yazılabilmesi için genel giderlerin ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılmış olması, masrafla iş arasında açık, güçlü bir illiyet bağının mevcut olması, masrafın işin önemi ölçüsünde yapılmış bulunması ve ticari teamüllere uygun olması, bu giderlerin tevsik edici belgelere dayanması (fatura, fatura yerine geçen vesikalar gibi) ve yasal kayıtlarında izlenmesi gerekmektedir.

Vergi uygulamaları açısından mükellefin şahsında, içeriğinde, döneminde veya tutarında bir sorun olmasa dahi, birden fazla hesap dönemi kazancının oluşunda yaratmakta oldukları etki nedeniyle, yer yer gelecek yıllara ait gider olarak değerlendirilmekte, muhtelif/uygun hesap kalemlerinde aktifleştirilmekte ya da gerek emtia, gerekse gayrimenkullerin maliyet bedeli ile ilişkilendirilmektedir.

Vergi mükelleflerinin aktife alınan/aktifinde yer alan gayrimenkuller VUK'un 262'nci maddesi uyarınca maliyet bedeli ile değerlendirilmektedir. Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.

Aynı Kanununun 269'uncu maddesinde ise iktisadi işletmelere dahil gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği hüküm altına alınmıştır. Gayrimenkullerde maliyet bedeline giren giderler Kanununun 270 inci



maddesine göre makine ve tesisattan gümrük vergileri, nakliye ve montaj giderleri ile mevcut bir binanın satın alınarak yıkılmasından ve arsasının tesviyesinden mütevellit giderlerdir. Noter, mahkeme, kıymet takdiri, komisyon ve tellaliye giderleri ile emlak alım ve özel tüketim vergilerini maliyet bedelini ithal etmek veya genel giderler arasında göstermek ihtiyarı olup, Kanunun 271'inci maddesinde inşa edilen binalarda bunların inşa giderlerinin satın alma bedeli yerine geçtiği hükme bağlanmıştır.

Kanunun "Amortisman Mevzuu" başlıklı 313'üncü maddesine göre işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle Kanunun 269'uncu maddesi gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerin değerinin VUK hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil etmektedir.

VUK'un 315'inci maddesinde mükelleflerin amortismanına tâbi iktisadî kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilân edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri ve ilan edilecek oranların tespitinde iktisadî kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı hüküm altına alınmıştır. Amortisman uygulamasına ilişkin usul ve esaslar ise 333, 339, 365, 389, 399, 406 ve 418 sıra No'lu VUK genel tebliğlerinde açıklanmıştır.

İşletmenin aktifinde yer almayan ve kiralama yoluyla tasarruf edilen gayrimenkuller içinse özel maliyet esası caridir.

1 Seri numaralı Tek Düzen Muhasebe Sistemi ve Uygulama Genel Tebliğinde tanımlandığı biçimde Özel Maiyetler Hesabı: 264-numaralı hesap kodu ile; Kiralanan gayrimenkullerin geliştirilmesi veya ekonomik değerinin sürekli olarak artırılması amacıyla yapılan giderler ile (normal bakım, onarım ve temizleme giderleri hariç) bu gayrimenkulün kullanılması için yapılıp kira süresinin sonunda mal sahibine bırakılacak olan, varlıkların bedellerini kapsar. Yapılan harcamalar hesaba borç kaydedilir. Bu harcamalar kira süresi içerisinde, kira süresinin beş yıldan fazla olması durumunda da beş yılda eşit tutarlarla, amorti edilir.

Özel maliyetlerle ilgili olarak VUK'un 272'nci maddesinde:

“Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

(Bir geminin iktisap tarihindeki süratini fazlaştırmak, yolcu ve eşya yükleme ve barındırma tertibatını genişletmek veya değiştirmek suretiyle iktisadi kıymetini devamlı olarak artıran giderlerle bir motorlu kara nakil vasıtasının kasa veya motorunun yenisi ile değiştirilmesi veya alımında mevcut olmayan yeni bir tertibatın eklenmesi için yapılan giderler maliyet bedeline eklenmesi gereken giderlerdendir.)

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

Gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderler hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden terekküp ettiği takdirde, mükellef bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetindedir.”

hükmü yer almaktadır.

Madde metnine bakıldığında özel maliyet kapsamında değerlendirilecek harcamaların sadece kiralanan gayrimenkuller için değil, kiralanan gemiler ile elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş kiracılarının bu varlıklara yapacağı özel maliyet niteliği taşıyan harcamaların da bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği ortaya konulmuştur.



Kiralanan bir gayrimenkulün veya işletme hakkı alınmış olan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarına ilişkin olarak, kiracıları tarafından faaliyetlerin daha optimal bir şekilde sürdürülmesini sağlamak amacıyla bir takım giderlerin yapılması mümkündür. Kiracılar tarafından gerçekleştirilen söz konusu harcamaların özel maliyet niteliği taşıyan harcamalar kapsamında değerlendirilebilmesi için:

- a) Söz konusu harcamanın, gayrimenkul veya işletme hakkı alınmış olan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarına ait olması,
- b) Yapılan harcamanın gayrimenkulü veya işletme hakkı alınmış olan elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletici nitelikte olması veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırıcı nitelikte olması,
- c) Harcamaların bizzat kiracı tarafından yapılmış olması,
- d) Gerek gayrimenkullere gerekse elektrik üretim ve dağıtım varlıklarına yapılan ve özel maliyet niteliği taşıyan harcamaların kira süresi sonunda sökülüp ayrılmasının ya da başka bir yerde kullanılmasının mümkün olmaması

gerekmektedir.

Zira gayrimenkullere veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarına kiracıları tarafından yapılan ve kira süresi sonunda sökülüp ayrılabilen ve başka bir yerde kullanma imkanı bulunan iktisadi kıymetlere yapılan harcamalar ise; harcamaların niteliğine göre direkt gider olarak yada amortisman yoluyla itfası mümkün olabilecektir.

VUK' un 272'nci maddesinde belirtilen ve gerek gayrimenkullere gerekse elektrik üretim ve dağıtım varlıklarına yapılan ve özel maliyet niteliği taşıyan harcamaların ne şekilde itfa edilmesi gerektiğine ilişkin düzenlemelere yine aynı Kanun'un 327'nci maddesinde yer verilmiştir. Söz konusu düzenlemede; "Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272'nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır." hükmü yer almaktadır.

Görüleceği üzere özel maliyet niteliği taşıyan harcamaların kira veya işletme hakkı sözleşmelerinde belirtilen süreler dahilinde itfa edilmesi gerekmektedir. Madde metninde geçen "eşit yüzdelerle itfa edilir." hükmünden de anlaşılacağı üzere özel maliyetlerin itfası sırasında azalan bakiyeler usulüne göre amortisman ayırlamayacaktır. Yapılan kira ya da işletme hakkı devir sözleşmelerinin kira süresi bitmeden uzatılması durumunda ise, özel maliyet bedellerinin itfasında dikkate alınacak süre, daima ilk sözleşmede belirtilen süre kadar olacaktır.

Diğer taraftan, aynı kanunun 320'inci maddesinde, amortisman süresinin iktisadi kıymetlerin aktife girdiği yıldan itibaren başlayacağı ve bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamının mükellefçe uygulanan nispete bölüneceği hüküm altına alınmıştır.

Adı geçen Kanun'un 5024 sayılı Kanunla değişen 315'inci maddesinde de "Mükellefler amortisman tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa ederler. İlan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürleri dikkate alınır." hükmü bulunmaktadır.

Amortisman tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 339 ve 365 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile değişik 333 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste ile açıklanmıştır.



Bu hüküm ve düzenlemelerden de anlaşılacağı üzere, gayrimenkullerin iktisadi kıymetlerini artıran özel maliyet bedellerinden kira müddeti belli olanların, kira süresine göre eşit yüzdeler halinde itfa edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, kira ve işletme hakkı devir sözleşmelerinde kira müddetinin belli edilmemesi durumunda ise özel maliyet niteliğinde yapılan harcamaların, yukarıda bahsi geçen Genel Tebliği eki listenin "56. Özel Maliyetler (Kira müddeti belli olmayanlar)" sınıfında değerlendirilmekte olup, faydalı ömürleri 5 yıl ve amortisman oranları ise % 20 olarak dikkate alınmak suretiyle amortisman yoluyla itfa edilmektedir.

Bu itibarla, kiralanıp iş yeri olarak kullanılan söz konusu gayrimenkul örneği için "gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak" maksadıyla yapılan harcamaların, özel maliyet bedeli olarak değerlendirilerek aktifleştirilmesi ve aktifleştirilen bu tutarların ise kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir.

GİB tarafından verilen ve örnek olmaları ve incelenmeleri için tarih ve sayıları aşağıya alınan özgelgelerle de özel maliyet uygulaması farklı yönleriyle değerlendirilmiş bulunmaktadır.

Tarih	Sayısı
17/04/2014	58889402-105[327-2013/127-914-B]-36
17/04/2014	27575268-105[327- -8926]-396
14/04/2014	48349025-VUK-2-1266-51
10/04/2014	64597866-105[272-2014]-43
03/10/2013	B.07.1.GİB.4.35.16.01-120.01.01[37-2013-4]-609
17/09/2013	11395140-105[327-2012/VUK-1- . . .]-1506
16/08/2013	11395140-105[272-2012/VUK-1- . . .]-1272
27/12/2012	27575268-105[272-2012-9446]-1336
13/08/2012	B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2513
11/05/2012	B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-1601
02/03/2012	B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK mük.80-823
21/02/2012	B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-661
21/02/2012	B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-665
17/02/2012	B.07.1.GİB.4.10.15.02-2011.VUK-127-914-22
20/07/2011	B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-mük.290-75
13/05/2011	B.07.1.GİB.4.10.15.02-2010.VUK.127-884-47
19/03/2011	B.07.1.GİB.4.38.15.02-VUK-21-191/-16
03/01/2011	B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-3
21/05/2010	B.07.1.GİB.4.01.17.02-VUK.272.327-11
24/10/2004	B.07.0.GEL.0.45/4535-5
07/09/2004	B.07.0.GEL.0.45/4535-5-
09/08/1999	B.07.0.GEL.0.44/4429-3/33871



03/12/1997

B.07.0.GEL.0.29/2979-327-36/52322

Tabloda yer verilen **GİB'in 17.04.2014 tarih ve 58889402-105[327-2013/127-914-B]-36 sayılı Örnek Özelgesinde, konu hakkında** aşağıdaki vergisel değerlendirmeler yapılmıştır.

"Başkanlığımıza vermiş olduğunuz ilgede kayıtlı özelge talep formunuzda; Şirketinizin, ... Özelleştirme İdaresi Başkanlığı ve ... Genel Müdürlüğü arasında, ... Limanının ...yıl süre ile işletilmesi hakkının devrine ilişkin imtiyaz sözleşmesinin imzalandığı, Vergi Usul Kanununun 272 nci maddesinde, işletme hakkı alınan yerlerin sadece elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı ile sınırlı tutulduğu, ancak şirketinizin "liman işletmesi hakkına" sahip olduğu, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkına sahip olmadığı gibi kira kontratına ve kira süresine de sahip olmadığı belirtilerek, tarafınıza tayin edilmiş olan 17/02/2012 tarihli ve 2011.VUK-127-914-22/291 sayılı özelgemizde sözü edilen "kira süresi" ifadesinden "liman işletme imtiyaz hakkı" süresinin anlaşılıp anlaşılamayacağı, ayrıca limanın iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderlerden olmakla birlikte ekonomik ömrü liman işletme imtiyaz hakkı süresinden kısa olan ve sözleşme gereği yenilenmesi gereken iktisadi kıymetlerin faydalı ömrünün belirlenmesinde genel amortisman hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağını bildirilmesi istenilmektedir.

Bilindiği gibi, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 272 nci maddesinde; "Normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak amacıyla yapılan giderler, gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline eklenir.

...

Gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan bir ve ikinci fıkralardaki giderler bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirilir. Kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderler de bu hükümdedir.

..." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 327 nci maddesinde ise; "Gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedelleri, kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilir. Kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz itfa edilmemiş olan giderler, boşaltma veya hakkın sona erdiği yılda bir defada gider yazılır." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükümlere göre, 17/02/2012 tarihli ve 2011.VUK-127-914-22/291 sayılı özelgemizin; "... Limanının ... yıl süre ile işletme hakkının devrine ilişkin imtiyaz sözleşmesi çerçevesinde, şirketinizce gayrimenkulleri genişletmek veya fonksiyon veya yarar artırıcı nitelikte olanlar ve faaliyetinizi icra için vücuda getirdiğiniz tesisata ait giderlerden, sabit kıymet niteliği taşıyan yatırımların özel maliyet bedeli ile değerlendirilmek suretiyle, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir." paragrafında geçen "kira süresi" ibaresinin "liman işletme imtiyaz hakkı süresi" olarak anlaşılması gerekmektedir.

Öte yandan, imtiyaz sözleşmesi ile işletme hakkı kapsamında kiralanan tesis üzerinde yer alan gayrimenkuller ile gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlere ilişkin olarak Vergi Usul Kanununun 272 inci maddesi kapsamında yapılan ve normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışındaki sabit kıymet niteliği taşıyan harcamalar özel maliyet bedeli ile değerlemek suretiyle, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilecek olup, bu kapsamda amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetler ayrıca genel hükümlere göre amortisman tabi tutulmayacaklardır. Özel maliyet bedellerinin itfası hükümlerine göre amortisman tabi tutulan iktisadi kıymetlerden sadece sözleşme süresi içinde yenilenmesi gerekenler ile kullanım ömrü kira süresine göre daha uzun olan ve kira dönemi bittikten sonra



da işletmenin (kiracının) kullanımında (aktifinde) olabilecekler, genel hükümlere göre amortisman tabi tutulacaklardır. Bu itibarla, sözleşme süresinin sonuna doğru iktisap edilen amortisman tabi iktisadi kıymetlerin sözleşme süresi içinde bir daha yenilenmesinin gerekmemesi halinde, genel hükümlere göre amortisman ayrılması söz konusu olmayacaktır.

Bu açıklamalara göre, limanın iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerden olmakla birlikte faydalı ömrü liman işletme imtiyaz hakkı sürenizden daha kısa bir süre olarak belirlenmiş olan ve sözleşme süresinde yenilenmesi de gerekebilecek olan özel maliyet niteliğindeki sabit kıymet oluşturabilecek yatırımlarınızın, imtiyaz sözleşmenizin süresine göre değil de faydalı ömrü dikkate alınmak suretiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 313 üncü ve müteakip maddelerinde yer alan genel amortisman hükümleri uygulanmak suretiyle itfası gerekmektedir. “

Bu özgelelerin içeriğinden hareketle şu değerlendirme ve sonuçlara ulaşılmaktadır.

-Kiracı tarafından gayrimenkulü genişletmek veya iktisadi kıymetini artırmak amacıyla, yapılan giderler ile kiracının faaliyetini icra için meydana getirdiği tesisata ait giderlerin özel maliyet bedeli olarak aktifleştirilmesi gerekmektedir.

-Kiracı tarafından gayrimenkulleri genişletmek dışında fonksiyon veya yarar artırıcı nitelikte olanlar ve faaliyeti icra için vücuda getirilen tesisata ait giderlerden, sabit kıymet niteliği taşıyan yatırımların özel maliyet bedeli ile değerlendirilmek suretiyle, kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir.

-Gayrimenkuller ve gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin aktife alınmalarından (kiralama yoluyla tasarruf edilenlerde kullanılmaya başlanılmasından) sonra yapılan giderler niteliğine göre maliyet bedeline dahil edilir veya genel gider olarak kaydedilirler.

Buna göre;

İktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasında bulunmayan özelliklerin kazandırılması veya ilk iktisap sırasında bulunan özelliklerinin geliştirilmesi için yapılan giderler değer arttırıcı giderler sayılır ve amortisman süreleri iktisadi kıymetin kalan ömrüne göre belirlenecektir.

İktisadi kıymetin ilk iktisabı sırasındaki beklenen ömrünü uzatmak amacıyla yapılan giderler, aktifleştirildikleri yıldan başlayarak iktisadi kıymet için belirlenen oran ve süreye göre (kiralamalarda kira süresi içerisinde/süre bazında) amortisman tabi tutulacaktır.

İktisadi kıymet için yapılan normal bakım, onarım ve temizlik gibi giderler ise maliyet olarak kabul edilmeyip doğrudan gider olarak yazılması gerekmektedir.

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

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



tarihine kadar aşağıdaki şartlarla yeniden değerleyebilirler.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Soruya özgü olarak ve 500 seri numaralı VUK Genel Tebliğ düzenlemesi (ve Tebliğ’de yer verilen örnekler ışığında) 31.08.2020 elden çıkarılan kıymete ilişkin ortaya çıkan kazanç şu şekilde hesaplanacaktır;

Satış Bedeli: 4.000.000,00

Maliyet Bedeli (-): (968.000,00)



Birikmiş Amortisman (+): (32.000,00)

Kar: 1.550.000,00

KVK'nın 5/1-e maddesinde ise, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

7061 sayılı Kanununun 89'uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendiyle KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinin birinci cümlesi değiştirilmiş olup söz konusu değişikliğin yürürlüğe girdiği 5/12/2017 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın %50'lik kısmına istisna uygulanacak; bu tarihten önce yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %75'lik kısmı istisna uygulamasına konu edilebilecektir.

İstisna 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.

Ayrıca KDVK'nın 17/4-r bendi düzenlemesi gereği, işletmelerin aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan ve bu işletmeler tarafından ticareti yapılmayan iştirak hissesi satışları, 3065 sayılı Kanununun (17/4-r) maddesine göre KDV'den istisna olacaktır. İştirak hisseleri ile taşınmazların satışında KDV istisnası uygulanabilmekte olup, bunun için satışa konu taşınmazların kurumların aktiflerinde asgari iki tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekir. Bu şartı taşımayan teslimler ile bu kıymetlerin ticaretini yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde bulundukları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- 30.09.2020 tarihinde Hızlı Hasta Nakli A.Ş.'ye yapılan teslimde, teslimi tarihi itibarıyla vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğundan bu tarih itibarıyla cari kur dikkate alınmak suretiyle fatura tanzim edilecek, alınan avans nedeniyle oluşan kambiyo zararı satış bedeli içerisinde yer alacaktır. Bu bağlamda, adı geçen kuruma yapılan satışın 1.050.000,00TL üzerinden faturalandırılarak, satış bedeli üzerinden $(1.050.000,00 \times \%18) = 189.000,00$ TL hesaplanmış bulunması vergisel olarak doğru bir uygulamadır. Alınan avans nedeniyle oluşan 50.000,00 TL kambiyo zararının dönem kazancının tespitinde ayrıca dikkate alınacağı tabiidir.

2- İthal edilen amortismanına tabi varlığın satın alınması işleminde, bu varlığın aktife girdiği tarihe dek oluşan kambiyo zararlarının maliyete intikali zorunlu bulunduğundan Doctor Socrates Health Care OOO'ya 30.09.2020 tarihinde yapılan ödeme nedeniyle tahakkuk ettirilen 100.000,00TL kambiyo zararının 656-kambiyo zararları hesabından tenzil ile varlık maliyetine intikal ettirilmesi gerekmektedir.

3- KDVK'nın 24, 26, 43 ve 46 maddeleri düzenlemeleri uyarınca ithalat işleminde KDV, Gümrük İdaresi tarafından, ithalat tarihi itibarıyla oluşan cari kur üzerinden hesaplanarak alındığından, kambiyo zararı olarak görülen tutar vergilendirilmiş olacaktır.

4- Vadeli ithalat işlemi % 6 oranında KKDF kesintisine tabi olacaktır.

5- 01.01.1990 yılında 49 yıllığına kiralanmış bulunan hastanelere 10.11.2019-10.11.2020 tarihleri arasında, "lokasyon işletme ve servis sinyalizasyonu" ile "pnomatik test nakil sistemi" yapımı nedeniyle Dünya Bankasından sağlanan 1.000.000 USD kredi için, yatırım döneminde oluşan 50.000,00 TL kambiyo zararının, dönem vergi matrahının tespitinde dikkate alınmayarak yatırım maliyeti ile ilişkilendirilmesi/aktifleştirilmesi ve kalan kira süresi olan (49-30)=19 yıl süresince itfa edilmesi gerekmektedir.

6- Dünya Bankasından 2 yıl vadeli ve faizsiz olarak temin edilen 1.000.000 USD kredi ve hesaplanan kambiyo zararı üzerinden, muhtelif vergi kanunları uyarınca vergi sorumluluğu gerektiren başkaca bir husus bulunmamaktadır.



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

8- İşleme konu yeniden değerlendirilmiş taşınmaz maliyeti 968.000,00 TL olarak hesaplandığından, 30.09.2018'e dek yapılan değerlemelerde oluşan 368.000,00TL değer artışı fon tutarının, 500 seri numaralı VUK Genel Tebliğ açıklama ve verilen örnekler uygun olarak kazancın hesaplanmasına dahil edilmeyecek ve belirli durumlar hariç işletmeden çekilemeyecektir.

9- Taşınmaz satış işlemi nedeniyle oluşan 3.100.000,00 TL kazancın, %50'sine isabet eden $(3.100.000,00 \times 50) = 1.550.000,00$ TL için KVK'nın 5/1-e bendinde düzenlenmiş vergisel bağışıklıktan yararlanılacaktır.

10- Belirlenen yasal koşullara uygun taşınmaz satışı/tesliminde KDVK'nın 17/4-r düzenlemesi uyarınca KDV hesaplanmamış olması yerindedir.

11- 31.08.2020 tarihinde yapılan satışa ilişkin bedelin 31.12.2020 tarihi itibarıyla tahsil edilmemiş olmasının, 2020 hesap dönemine özgü belirlenen vergisel sonuçlara herhangi bir etkisi bulunmamaktadır.

YANIT 7

Çok uluslu şirketler tarafından, merkez-ülke/bölgede kurulu iştirakler/ilişkili şirketler arasında, merkez tarafından ihraç, iştirak edilen tarafından ithal edilen emtia ya da hammadde bedeline, royalti, lisans ve benzeri gayri maddi haklara özgü belirlenen ücret/fiyatı, bunlar için tahakkuk ve ödemelerin müstakilen yapılması durumunda bu ödemelere bağlı vergilemeden kaçınmak amacıyla, ekleyebilmektedirler.

Diğer yandan ithal edilen emtianın satış bedeli içerisinde yer alan royalti veya lisans ücretinin ithal edilen eşyanın gümrük kıymetine eklenmesi ve ithalde alınan KDV matrahının bu bedel dahil olarak belirlenmesi gerekir.

Lisans veya royalti sözleşmesi kapsamında devredilen haklar, ithal konusu emtia için uluslararası/sektörel bir yerleşik durumu kavıyor veya ithal edilen emtia söz konusu haklar kullanılarak imal ediliyorsa, royalti veya lisans ücretinin varlığı ve ithal edilen emtianın bedeli içerisinde olduğu kabul edilecektir.

Aksine bir delil olmadıkça royalti veya lisans ücreti, i-ithal edilen emtianın fiyatı, miktarı veya tutarına bağlı olarak belirleniyorsa, ii-aynı durumda ithal edilip satılan emtianın yeniden satışına bağlı olarak hesaplanıyorsa, ithal edildikten sonra üretim, ambalajlama veya montaj gibi işlem sonrası elde edilen ürüne bağlı olarak hesaplanıyorsa İthal edilen emtia ile ilgilidir.

İthal edilenin, imalat nedeniyle bir başka eşyanın bünyesindeki maddelerden biri veya bir parçası olması, royalti veya lisans ücretinin ithal edilen bu eşya ile ilgisinin kurulmasına engel teşkil etmez. Royalti veya lisans ücretinin ithal edilen eşyanın yanında diğer eşya, hak veya hizmetleri de kapsamı durumunda, toplam ücretin sadece nesnel ve ölçülebilir verilere dayanılarak eşya ile ilgisi kurulup hesaplanabilen kısmı ithal edilen eşyanın gümrük kıymetine dahil edilir. Ödenen veya ödenecek royalti veya lisans ücretinin hesaplanabilmesi halinde nesnel ve ölçülebilir verilerin bulunduğu kabul edilir.

Gümrük Kanunu'nun 27/1-c bendi düzenlemesine göre, ithal eşyanın satış koşulu gereği olarak alıcının doğrudan veya dolaylı olarak ödemesi gereken, fiilen ödenen veya ödenecek fiyata dâhil edilmemiş olan royalti, marka ve lisans ödemelerinin, ithal eşyanın gümrük vergisi matrahını oluşturan gümrük kıymetinin hesabında da dikkate alınmalıdır. Royalti veya lisans için yapılan ödemelerin, ithal edilen malın bedelinden ayrı olarak yapılması durumunda ise gümrük kıymetinin hesabında dikkate alınmayacaklardır.

Ancak bazı hallerde, royalti, lisans ve benzeri nitelikte ödemeler, özellikle ilişkili /çok uluslu kişiler/ihracatçılar tarafından mal bedeli ile birlikte değerlendirilmekte ve düzenlenen belgelerde emtia bedeli, gayri maddi hak bedeli için yapılan ödemeyi de içerecek biçimde yer almaktadır. Dolayısıyla gayri maddi hak bedeli mal bedelinin içerisine karıştırılarak, ithal malın gümrük kıymeti olarak işbu mal bedeli belirlenmektedir.



Bu durum, gümrük hukuku açısından, gümrük kıymeti olarak belirlenen mal bedelinin, gümrük idaresi tarafından (ithalde) KDV'ye tabi tutulmuş olması dolayısıyla bu vergi açısından bir soruna yol açmamaktadır.

Ancak bu durumda, emtia bedeli içerisindeki gayri maddi hak bedelinin ayrıştırılarak, gayri maddi hak ödemesi üzerinden yapılması gerekli kurumlar vergisi tevkifatının nasıl yapılacağı, matrahın nasıl belirleneceği tartışmalı bir duruma yol açmaktadır.

Bir görüş, bu gibi hallerde kurumlar vergisi stopajının ayrıca yapılması olanağının bulunmadığını ifade etmekle birlikte, VUK'un 3'üncü maddesi amir hükmü ışığında vergilemede gerçek mahiyetin esas olduğunun kabulü ve yapılacak vergisel araştırma sonucu olarak elde edilen bilgilerden bir hizmet bedeli olan lisans ve royalti (gayri maddi hak) ödemesini, emtia bedelinin içerisinde ayrıştırılabilmesi halinde, ayrıca KVK tevkifatına tabi tutmak zorunludur.

Ticari çalışma ilkeleri teknik bilginin üretilmesi ve dağıtılmasına dayalı belirli sektörler ve emtia grupları açısından lisans ve royalti ödemelerinin mevcudiyeti, (soruda yer alan sağlık sektörü ve ilaç üretimi örneğinden) tartışmasıdır.

Ancak gümrük idaresi tarafından emtia bedeli üzerinden KDV hesaplanarak beyan edilmiş olduğundan, ayrıca belirlenen gayri maddi hak bedeli üzerinden KDVK'nın 9'uncu maddesi gereği sorumlu sıfatı ile 2 no'lu KDV beyannamesinin aranması söz konusu olmayacaktır.

Bilindiği üzere, gayri maddi haklar, gayrimenkul olarak tapuya tescil edilen ile edebi- sınai nitelikteki imtiyaz, ihtira, telif, alametifarika ve ticaret unvanı, marka, royalti, lisans gibi haklardır. Gayri maddi haklar sınırlı aynı haklar ile sınai ve edebi mülkiyet hakları olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır. Sınai ve edebi mülkiyet hakları da sınai, ticari ve fikri haklar olarak sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmada maddesel olmayan hakların mahiyeti esas alınmıştır.

Bunun yanında, gayri maddi haklar; Türk vergi mevzuatında, gayrimenkul sermaye iradını tanımlayan GVK'nın 70'nci maddesinin 4,5 ve 6'ncü bentlerinde bahsi geçen haklardır. Bu haklar; maddedeki sırasıyla: gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira berati, alametifarika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan, ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgiler ile gizli bir formül veya imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar ve telif hakları olarak sayılabilir.

OECD model vergi anlaşmalarınının 12'nci maddesi, gayri maddi haklardan elde edilen gelirlerin çifte vergilendirilmesinin önlemesi hükümlerine ayrılmıştır. Bu gelir unsuru anlaşmaya göre şu gelirleri kapsamaktadır: “..sinema filmleri, radyo- televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alametifarikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedel”. Bu paragraf ile GVK'nın 70. maddesinin 4, 5 ve 6. bentlerindeki gayrimaddi hak kavramları arasındaki tek fark, bu paragrafta “ gayrimenkul gibi tescil edilen yani gayrimenkul mülkiyeti, intifa ve irtifak haklarının” yer almamasıdır.

1 seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde gayri maddi haklar, imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler olarak tanımlanmaktadır.

1 nolu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinde gayri maddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayri maddi haklar ve pazarlama amaçlı gayri maddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Buna göre; ticari gayri maddi haklar, bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanışında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (ör. bilgisayar yazılım programları gibi), ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi haklardır. Ticari gayri maddi haklar genellikle risk ve maliyet içeren araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetleri sonucu elde edilirler ve bu tür hakları geliştiren taraf genellikle bu faaliyetlere ilişkin olarak katlandığı giderleri geri kazanmaya ve ürün satışları, hizmet sözleşmeleri ya



da lisans anlaşmaları yoluyla bu tür faaliyetlerinden bir getiri elde etmeyi amaçlamaktadır.

Dar mükellef kurumların tasarrufunda bulunan bu özellikli gayri maddi hakların belli başlıcaları aşağıda kısaca açıklanmıştır.

Royalty: Royalty, işletme hakkına konu olabilen tescilli bir buluşun veya iktisadi kıymetin kullanım hakkının satın alınması veya kiralanması için kullanıcı firmaların ödemek zorunda oldukları bedeldir. Royalty anlaşmaları esas itibarıyla teknolojik ürünlerin veya bir buluşun kullanılması karşılığında ve kiralanması mukabilinde yapılmaktadır. Günümüzde royalty ödemeleri kavramı daha çok patent haklarının kiralanması ve yurt dışında mukim firmalarla yapılan teknik yardım ve yönetim anlaşmaları kapsamında yapılan ödemeler için kullanılmaktadır.

Lisans: Lisans terimi, berati bir başkasına ait olan bir malı yapmak, bir olanağı kullanmak veya bir teknik yöntemden faydalanmak üzere alınmış izin karşılığı kullanılır. Lisans sahibi işletmeciler patent kapsamına giren sınai mülkiyet hakkını sürekli ya da geçici olarak kullanabilmektedir.

Alameti Farika (Marka): Her nevi emtiayı başkalarından ayırt etmek için kullanılan, maksada elverişli bulunan işaretlerdir.

İhtira Berati: Sanayi ve sanayiye ilişkin her çeşit yenilik, geliş ve buluştan yararlanma hakkı sadece bunları gerçekleştiren kişilere belirli ücretlerle verilir. Bu haktan yararlanmak devletten alınacak bir berat ile mümkün olur. Bu berat da ihtira berati denir.

Know How (Teknik Bilgi): Sınai mülkiyetle ilgili tekniğin uygulanması ve bu tekniğin kullanılmasına yarayan bilgi ya da üretim usulleridir. Yönetim bilgisi ve metod bilgisi olarak nitelendirilmektedir. Başka bir ifade ile know-how, bir üretim yöntemi ve bu yönetim hususunda şirketlerin sahip oldukları bilgi birikimini ifade etmekte olup, değeri olan gayri maddi bir kıymettir.

Teknik Yardım ve Yönetim Anlaşmaları: Bir üretim tekniğinin kullanılmasına yönelik bir lisans anlaşması olabileceği gibi lisans anlaşmasının bir ileri boyutu olan ileri ve gizli teknik bilgilerin kullanılmasını içeren know-how'ları da kapsayabilmektedir. Bu tür anlaşmalar lisans sözleşmelerine göre daha az maliyetlidir. Çünkü kullanıcı firma üretim tekniğinin gelişmesine katkı sağlar ve bu bilgiyi teknik bilgiyi aldığı firma ile paylaşır.

Uluslararası muhasebe standartlarında, gayri maddi haklara ilişkin kavramsal tanımlama, maddi, ekonomik ve muhasebesel yönüyle belirleyici özellikler, ayrıntılı olarak Maddi Olmayan Duran Varlıklar Başlıklı TMS 38 nolu Standart'da yapılmıştır.

Bu standardın amacını, maddi olmayan duran varlıkların özellikle başka bir TMS düzenlemesine konu olmayan muhasebe uygulamasını düzenlemek olarak özetleyebiliriz. TMS 38 geniş bir kapsama sahip olup, gelecekte işletmelere sağlayacakları ekonomik değerler ölçütünü baz alarak, yazılım, patent, telif hakkı, ve lisans gibi fikri haklar da dahil olmak üzere bütün gayri maddi varlıklara uygulanabilmektedir.

Bu Standart ile belirlenen ölçütler ve bunlara özgü açıklamalardan, gayri maddi hakların tanım, oluşum ve belirlenmesine özgü açıklamalardan bir kısmı, genel yaklaşımı ortaya koyabilmesi açısından aşağıya alınmıştır.

“.....

İşletmeler sıklıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakları, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır.

..... bir maddi olmayan duran varlık, örneğin belirlenebilirlik, bir kaynak üzerindeki kontrol ve gelecekteki ekonomik yararının varlığı gibi, tanımını karşılamaz. Bu Standardın kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymaz ise, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, oluştuğları anda gider olarak muhasebeleştirilir. İlgili kalemin bir işletme birleşmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, söz konusu kalem, elde etme tarihinde muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçasını oluşturur.

..... bireysel olarak tespit edilmeyen veya ayrı olarak muhasebeleştirilmeyen diğer varlıklardan



kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararları ifade eden bir varlıktır. Gelecekteki ekonomik yarar, elde edilmiş belirlenebilir varlıklar arasındaki ya da finansal tablolarda tek başına muhasebeleştirilmesi uygun görülmeyen varlıklar arasındaki sinerjinin bir sonucu olabilir.

Bir varlık, belirlenebilirlik kriterini aşağıdaki durumlarda sağlar: (a) Ayrılabilir olması, diğer bir deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararları erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü var demektir. Bir işletmenin maddi olmayan duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kontrol etme kapasitesi, normal olarak, bir hukuk mahkemesinde uygulanması zorlanabilen yasal haklardan kaynaklanır.

Yasal hakların olmadığı durumlarda, söz konusu gücün varlığını göstermek daha zordur. Ancak, hakkın yasal yaptırım gücü, kontrol için gerekli bir koşul değildir, çünkü işletme gelecek ekonomik yararları başka bir şekilde de kontrol edebilir.

Piyasa bilgisi ve teknik bilgi, gelecekte ekonomik yararlar sağlayabilir. Eğer, örneğin bilginin, telif hakkı, sınırlayıcı bir ticari anlaşma (izin verildiği yerlerde) ya da çalışanların gizliliği korumaya ilişkin yasal sorumlulukları gibi bazı yasal haklarla korunuyor olması durumunda, işletme söz konusu yararları kontrol altında tutar.

..... Bir işletme, müşteri portföyüne veya pazar payına sahip olabilir ve müşterileri ile ilişki ve sadakat kurma çabaları nedeniyle, müşterilerin işletme ile ticari ilişkiye devam etmelerini bekleyebilir. Ancak, müşteri ile olan ilişkiyi veya müşterinin işletmeye olan sadakatini koruyan yasal hakların ya da kontrol altında tutan diğer bazı yolların bulunmaması durumunda; maddi olmayan duran varlıkların tanımına uyan, işletmenin müşteri ile olan ilişkileri ve bu tür unsurlara (örneğin müşteri portföyü, pazar payları, müşteri ilişkileri ve müşteri sadakati) sadakatten meydana gelmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararlar üzerindeki kontrolü genellikle yetersizdir. Müşteri ilişkilerinin korunmasına yönelik yasal hakların bulunmaması durumunda, aynı veya benzer sözleşmeli olmayan müşteri ilişkilerinin (işletme birleşmesinin bir parçası olması dışında) takas işlemleri, işletmenin en azından müşteri ilişkilerinden gelmesi beklenen gelecekteki ekonomik yararları kontrol altında tutabildiğine ilişkin kanıt sağlar. Bu tür takas işlemlerinin müşteri ilişkilerinin ayrılabilir olmasına ilişkin de kanıt sağlaması nedeniyle, söz konusu müşteri ilişkileri de maddi olmayan duran varlık tanımına girer.

Maddi olmayan duran varlıktan beklenen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımı gelecekteki gelirleri arttırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir.”

Uluslararası çifte vergiyi önleme anlaşmalarında yer alan düzenlemeler üzerinden gayri maddi hak bedelleri için yapılan açıklamaya bakıldığında; sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı veya satışı olarak ifadesi yer almaktadır. Bunlara ilişkin olarak yapılan ödemelerin de gayri maddi hak bedeli olarak nitelendirileceği belirtilmiştir. Anlaşma metnine yapılan açıklamalara bakıldığında sınai, ticari ve bilimsel bilgiye dayalı bilgi birikimleri gayri maddi haklar olarak nitelendirilmiştir.

Yukarıda işlenen metinler içeriğinden benzer biçimde, ürün geliştirme giderleri, şerefiyeler, çalışma hakkı sağlayan harcamaların da gayri maddi hak/varlık oluşturucu nitelikte oldukları açıktır.

Konu özelinde örnek olsun, Danıştay 4. Dairesi'nin 09.06.2006 tarih ve E:2005/1121-K:2006/118 sayılı Kararında, Sağlık Bakanlığı'ndan ilaç ruhsatı alımı için yapılan ödemeler ile ruhsatlandırma işinin ayrılmaz parçası olarak kabul edilmesi gereken laboratuvar çalışmaları ve analizlere dair harcamaların gayri maddi hak olarak aktifleştirilmesi ve amortisman yoluyla itfasının mümkün olduğu hususu işlenilmiştir.



KVK'nın 13 üncü maddesinin;

- Birinci fıkrasında; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği,
- İkinci fıkrasında, ilişkili kişi tanımının, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği,
- Üçüncü fıkrasında, emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği,
- Dördüncü fıkrasında da, kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, bu fıkrada belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edeceği

hükme bağlanmıştır.

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

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

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

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

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

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

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



Diğer taraftan, gayri maddi haklara ilişkin olarak lisans sözleşmesi kapsamında hesaplanan royalty bedellerinin de emsallere uygun olması da gerekecektir.

KVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği; 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde, kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Bu hükümler çerçevesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

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

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

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

Mükellef kurum tarafından;

i-Sağlık Bakanlığı tarafından ruhsatlandırılmış ilaç üretiminin gerçekleştiriliyor olması,

ii- İlaç üretim için kullanımı zorunlu Tiyokolşikosid etken maddesinin tamamen, "alfatrixid jel" adlı ilacın lisans sahibi de bulunan Rusya Federasyonunda yerleşik İLİŞKİLİ TÜZEL KİŞİ Doctor Socrates Health Care OOO'dan temin edilmesi,

iii-Bu hammadde için 2020 yılında bu madde için toplam 12.000.000,00 TL tutarında ithalat gerçekleştirilmiş olmakla birlikte, Doctor Socrates Health Care OOO'ya, "Alfatrixid jel" lisans sözleşmesi uyarınca, yıllık yalnızca 1.000 USD lisans ödemesi yapılmış bulunması,

iv-Lisans sahibi Rusya'da yerleşik olmakla birlikte, hammaddenin deniz yoluyla Brezilya'dan getirilmiş ve ödemelerin Malta'da açılmış olan hesaplara yapılmış olması,

v- Tiyokolşikosid etken maddesinin Doctor Socrates Health Care OOO'dan miligramı 0,10 kuruştan temin edilmiş olmakla birlikte, Türkiye'de yerleşik ilaç üreticileri tarafından eşdeğer ilaç üretiminde kullanılan "kolşisinid" etken maddesinin miligramının 0,07 kuruştan İsviçre ve Fransa'da yerleşik şirketlerden ithal edilmesi ve eşdeğer madde üretiminde birim fiyat olarak $(0,10-0,07)=0,03$ kuruşa ve yaklaşık %40 yüksek fiyatlama gidilmiş olması,



vi-Hammadde bedelindeki yaklaşık 12.000.000-(12.000.000 /7 x 10)= 3.600.000,00 TL yüksek fiyatlamanın, ruhsatlı ilacın satış bedeli içerisindeki payının dikkate alınması,

Bu tutarın, transfer fiyatlaması yoluyla örtülü kazanç aktarımı yapılmasından öte mükellef kurum tarafından Rusaya'da yerleşik ilişkili Doctor Socrates Health Care OOO'ya, ilaç üretimi ve satışına dayalı olarak yapılan (royaltı, lisans, know-how bağlamında) bir gayri maddi hak ödemesi olduğunu ortaya koymaktadır.

Söz konusu gayri maddi hak bedelinin belirlenmesi işleminin, kendi içerisinde ayrıca KVK'nın 13'üncü maddesi kapsamında değerlendirileceği de tabiidir.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1-2020 hesap döneminde ilişkili ABC Goods Services N.V tarafından 31.12.2018 tarihinde düzenlenen 30.000 USD tamir bakım hizmet faturası da, fiilen bu şirketten 2018 hesap döneminde alınan herhangi bir bakım ve onarım hizmeti alınmamış bulunduğundan, 2017 hesap döneminde yurt dışında yerleşik kurumlardan aynı nitelikte alınan bakım onarım hizmeti de baz alınarak (kendi içerisinde değerlendirilmek ve ayrı ayrı dikkate alınmak koşuluyla), genel olarak sağlık sektörüne, özel olarak ise ilaç üretimine özgü ticari ve teknik koşullar dikkate alınarak gayrimaddi hak bedeli içerisinde değerlendirilecektir.

Gerek hammadde ithalatı işlemi bir bütün olarak, gerekse gayri maddi hak bedelinin belirlenmesi işlemi kendi içerisinde KVK'nın 11 ve 13'üncü maddeleri kapsamında Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı bağlamında da ele alınacaktır.

2- Gayri maddi hak ödemesi olduğu saptanan bedel üzerinden KVK'nın 30'ncü maddesi ve çifte vergilendirme önleme anlaşmaları ile belirlenen koşul ve oranda (% 15 oranında) kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.

3- Eşdeğer ilaçların üretiminde kullanılan hammadde bedeli baz alınarak belirlenen kısmın, KVK'nın 13'üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi halinde ise, söz konusu kısım üretim maliyetleri içerisinde çıkarılarak KKEG olarak değerlendirilecek, kar dağıtımına bağlı olarak %10 oranında KVK tevkifatı yapılacaktır.

4-Emtia bedeli üzerinden, ithal işleminde Gümrük İdaresi tarafından KDV tahakkuk ettirilmiş bulunduğundan dolayı, araştırma sonucu gayri maddi hak bedeli olarak ortaya konulan bedel üzerinden KDVK 9 uyarınca ayrıca vergi tevkifatı yapılmayacaktır. KVK'nın 13'üncü maddesi kapsamında değerlendirilmede de, KDVK yönünden vergi tevkifatına yönelik herhangi bir değerlendirme yapılmayacaktır.

5-Gümrük idaresi tarafından ithal edilen emtia bedeli üzerinden KDV hesaplanmış ve indirilmiş bulunduğundan, indirim hakkına sahip mükellef kurum, ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının tespit edildiği durumlar dahil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen KDV ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapmayacaktır.

6- Doctor Socrates Health Care OOO'ya, "Alfatrixid jel" lisans sözleşmesi uyarınca yapılan 1.000 USD lisans ödemesinin KDV ve KV tevkifatına da tabi tutulmasında eleştiri gerektirir bir husus bulunmamaktadır.

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: İşlemin ve sorunun, bir bütün olarak ve yalnızca KVK'nın 13'üncü maddesindeki Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım hükümlerinin dikkate alınmasının gerektiği yönünde değerlendirme ve açıklamalara yer verilmesi durumunda, açıklamaların yeterliğine göre 3 puan verilmiş bulunmaktadır.