

2023/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Revizyon

02.09.2023 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.
[3] **Bu sınav 7 sorudan oluşmaktadır.**

Verilecek yanıtlarda; Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Gider Vergileri Kanunu (BSMV), Damga Vergisi Kanunu (DVK), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK), Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ve Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) düzenlemeleri ile (<http://www.gib.gov.tr> internet sitesinde yayımlı özeleler 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 içerisinde tamamen alıntılanarak) doğrudan yazılmamalıdır.** Yapılacak değerlendirmede, ulaşılmaması beklenen (doğru) yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve/veya farklı sonuca ulaşılmaması halinde de, katılımcı tarafından vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile uygulamalarına dair yapılacak yorum ve atıflara, konunun vergisel ele alınış biçimine ve ekonomik delil sistemine dayalı yapılacak değerlendirmelere ve hesaplamalara da, iç tutarlılığına göre puan verilecektir.

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

Soru bazında puan dağılımı aşağıdaki gibi belirlenmiş bulunmaktadır.

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

SORULAR/VERİLER

I-MÜKELLEFE DAİR BİLGİLER:

Mükellef Ünvanı: Oppenheimer Kimya Sanayi A.Ş.

Vergi Dairesi: Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı; **Vergi Kimlik No:** 123 123 1234

Hesap Dönemi: 2021 Hesap Dönemi.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özeti :

Ticari Bilanço Karı	10.950.000,00
KKEG	200.000,00
İstisna ve İndirimler	9.450.000,00
KVK 5/1-a	400.000,00
KVK 5/1-b	1.450.000,00
KVK 5/1-e	5.475.000,00
KVK 5/1-h	1.925.000,00
Diğer İnd. (KVK 19)	200.000,00
Geçmiş Yıl Zararı (İngiltere'de Yapılan Ticari Faaliyetler Nedeniyle)	400.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	1.300.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	325.000,00
Mahsup Edilecek Vergiler	50.000,00
(İngiltere'de ANISTON Chemical Industries Ltd. Kar Payı Üzerinden Ödenen)	
Ödenecek Kurumlar Vergisi	275.000,00

Sermaye Yapısı/İlişkili Kişilere Dair Bilgiler:

Ünvanı	Ortaklık Payı	2021 Kurumlar Vergi Matrahı (TL)
PITT Chemical Industries Ltd. / İngiltere'de Yerleşik Tüzel Kişi	% 30	
DEMİRKUBUZ İthalat İhracat A.Ş. Türkiye'de Yerleşik Tam Mükellef Kurum	%30	32.000.000,00 TL
Christopher NOLAN / Almanya'da Yerleşik Gerçek Kişi	%10	
ERKSAN Kimya Ürünleri Paz. A.Ş. Türkiye'de Yerleşik Tam Mükellef Kurum	%20	2.500.000,00 TL Mali Zarar Nedeniyle Vergi Matrahı Oluşmamıştır.
Margot ROBBIE /Hollanda'da Yerleşik Gerçek Kişi	%10	

Damga Vergisi Beyanname Bilgileri: Ocak – Aralık/2021 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)= 13,00 TL, 1 Avro (Avrupa Para Birimi)= 15,00 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: Kurumlar Vergisi oranı 2019 hesap dönemi için %22; 2021 hesap dönemi için %25'dir. Teslim ve ifalar ile tevkifata tabi işlemlerde KDV oranı %18, Kurumlar Vergisi Tevkifatı oranı %10; sözleşmelerde Damga Vergisi oranı %0,948'dir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖA): İngiltere-Türkiye, Hollanda-Türkiye, Almanya-Türkiye arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre vergi kesinti oranı, (KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamındaki her türlü ödeme üzerinden) %10'dur. Uluslararası mal teslimi ve hizmet ifalarının değerlendirilmesinde ve işyerinin oluşumunda 1 ve 4 seri numaralı ÇVÖA Genel Tebliğ düzenlemeleri genel hükümleri dikkate alınacaktır.

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

Özsermaye ve (Ortaklara Borçlar Dahil) Kullanılan Yabancı Kaynaklara Dair Bilgiler:

Tespit Tarihi	Özsermaye/Özkaynak Tutarı (TL)	Kümülatif Yabancı Kaynak Tutarı (TL)
01.01.2021	1.000.000,00	10.000.000,00
14.08.2021	12.000.000,00	40.000.000,00
31.12.2021	12.000.000,00	45.000.000,00

III-SORULAR VE BAĞLANTILI TESPİTLER:

Mükellef kurumun 2021 hesap dönemi yevmiye defterine yapmış olduğu bazı kayıtlar ile (3. kişilerden elde edilenler dahil) defter kayıtlarının dayanağı diğer bilgiler aşağıdaki gibidir. Söz konusu işlemleri, (Geçici Vergi hariç olmak üzere) vergi kanunları ve vergi uygulamaları bağlamında değerlendiriniz.

3

İŞLEM 1 (10 puan): Mükellef kurum hakkında 2019 hesap dönemine ilişkin olarak 10.03.2021 tarihinde başlayan ve 18.08.2021 tarihinde tamamlanan Kurumlar Vergisi vergi incelemesi sonucunda, 2019 hesap döneminde yurt dışından elde edilerek ilgili dönem kazancına dahil edilmesi gereken 1.000.000,00TL jestiyon ve primin 01.01.2021 tarihinde gelir hesaplarına alındığı saptanmıştır.

İnceleme sonucunda 2019 hesap dönemi için 1.000.000,00TL matrah farkı üzerinden $(1.000.000,00 \times \%22) = 220.000,00$ TL kurumlar vergisi tarhiyatının yapılması ve 220.000,00TL vergi ziyat cezasının kesilmesi önerilmiştir. Mükellef kurum tarafından 7326 Sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ... Kanununun 4'üncü maddesi düzenlemesinden yararlanmış olup, bu kapsamda 110.000,00 TL kurumlar vergisi ödenmiş, tarh edilen 110.000,00TL Kurumlar Vergisi vergi aslı ile kesilen 220.000,00 TL vergi ziyat cezasının tahsilinden vazgeçilmiştir.

Mükellef kurum, 1.000.000,00TL jestiyon ve primin hali hazırda 2021 hesap dönemi gelir kayıtlarında yer almakta olduğu/gelir hesaplarının vergi inceleme raporu sonucuna göre düzeltilmediğini ileri sürülerek, tevsik edici kayıt ve belgelerin varlığı ışığında 2021 hesap dönemi Kurumlar Vergisi matrahının 1.000.000,00TL'lik kısmı üzerinden mükerrer vergi ödendiği gerekçesiyle $(1.000.000,00 \times \%25) = 250.000,00$ TL Kurumlar Vergisinin iadesini talep etmiştir.

İŞLEM 2 (15 puan): Oppenheimer Kimya Sanayi A.Ş. tarafından (a) 14.08.2021 ve (b)(c) 31.12.2021 tarihlerinde yevmiye defterine yapılan kayıtlar (sırasıyla) aşağıdaki gibidir.

(a)		
254.TAŞITLAR HS.	20.200.000,00	
	431. ORTAKLARA BORÇLAR HS.	20.200.000,00



(b)

770. GENEL YÖNETİM GİDERLERİ HS.	514.000,00	
770.03.YÖNETİM KURULU BAŞKANI ÜCRET HS.	514.000,00	
770.020 BİNEK OTO GİDERLERİ HS.		300.000,00
360. ÖDENEN VERGİ VE FON. HS		204.000,00
361. ÖDEN. VER. VE SOS. GÜV. KES. HS.		10.000,00

(c)

656 KAMBIYO ZARARLARI HS.	1.000.000,00	
431. ORTAKLARA BORÇLAR HS.		1.000.000,00

Binek oto satın alımı ve kullanımına yönelik işlemler ile ilgili yapılan incelemede;

i- 14.08.2021 tarihinde ilişkili tüzel kişi DEMİRKUBUZ İthalat İhracat A.Ş.'den, Yönetim Kurulu Başkanı makamı aracılığıyla kullanılmak amacıyla KDV dahil (20.000.000,00+ (20.000.000,00 x %1 KDV)= 20.200.000,00 TL bedel ile binek otomobil satın alındığı,

ii- Ödenen 200.000,00 TL KDV'nin binek otomobil maliyetine dahil edildiği,

iii-Binek otomobil için 2021 yılında 4.040.000,00 TL amortisman ayrıldığı ve söz konusu tutarın 770-GENEL YÖNETİM GİDERLERİ hesabına kaydedildiği,

iv-Binek otomobilin kullanımı kaynaklı olarak 2021 yılında toplam 300.000,00 TL tutarında yakıt, bakım onarım, sigorta ve benzeri harcama yapıldığı, yapılan harcama ile ilgili 31.12.2021 tarihinde yevmiye defterine (yukarıdaki b kodlu) kayıt yapıldığı,

v- Borçlanmanın TL cinsinden olmakla birlikte EURO kuruna endekslediği, 31.12.2021 itibarıyla kur artışına koşut olarak 1.000.000,00 TL kambiyo zararı tahakkuk ettirildiği ve tutarın (yukarıdaki c kodlu kayıt olarak) yevmiye defterine kaydedildiği ve kambiyo zararının dönem kurum kazancının tespitinde dikkate alındığı,

vi- İşletme aktifinde başkaca bir binek otomobil bulunmadığı,
Hususları da saptanmıştır.

İŞLEM 3 (10 puan): Mükellef kurum tarafından yurt dışında yerleşik kişi ve kurumlardan alınan mal teslimi 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, 2021 hesap döneminde ilgili gider hesaplarına kaydedilmiştir.

a- 10.03.2021-31.10.2021 tarihleri arasında, Hollanda'da yerleşik Tradecem BV'den, kimya sanayinde yeni üretim tekniklerinin öğrenilmesi amacıyla toplam 200 işgünü (36 çalışan için 3'er kişilik ekiplere verilecek 15'er günlük programlar halinde) eğitim hizmeti alınmıştır. Hollanda'da ifa edilen eğitim hizmeti için adı geçen kuruma, 31.10.2021 tarihinde, 250.000,00 TL ödeme yapılmıştır.

b- Üretilen kimyasal ürünlerin 5 yıl boyunca AB ülkelerine ihraç edilebilmeleri için gerekli ihracat uygunluk/standardizasyon beyanı (EN ISO/IEC 17050-101) ve ürün kimlik/lisans belgelendirmesi için Almanya'da yerleşik (yetkili test/laboratuvar) Fassbinder GMBH'ye 30.06.2021 tarihinde 100.000,00TL ödeme yapılmıştır.

c- 01.01.2020-31.12.2021 tarihleri arasında şirket çalışanı kimyagerlerinden Feridun ÇÖLGEÇEN İngiltere'de yerleşik PITT Chemical Industries Ltd.'de geçici süreli olarak görevlendirilmiştir. İlgili dönemde adı geçene Türkiye'deki şirket hesaplarından aylık net 30.000,00 TL ücret ödemesi yapılmış olup, ücret gideri 770-Genel Yönetim Giderleri hesabında kayıt altına alınmıştır.

d- 2022 yılında Hollanda Borsası'nda (AEX) ihraç edilmesi planlanan tahvil için Amsterdam'da yerleşik Paul VERHOEVEN'den Hollanda finansal piyasasının araştırılması, finansal pazarlama ve hukuk danışmanlığı hizmeti satın alınmıştır. 31.10.2021 tarihli sözleşmede, alınan hizmet karşılığı olarak Paul VERHOEVEN'e ödemenin ihraç edilecek tahvilin %1 (yüzde biri) oranında hesaplanarak ihraç tarihinde yapılması kararlaştırılmış olup, adı geçene 31.10.2021 tarihinde 120.000,00TL avans ödemesi yapılmıştır.

İŞLEM 4 (20 puan): Mükellef kurum tarafından 2021 hesap döneminde gerçekleştirilen hisse senedi/iştirak hissesi ve taşınmaz satışlarına dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Satış işlemlerinde mükellef kurum tarafından herhangi bir KDV hesaplanmamıştır.

a- 2019 yılında şirket aktifine alınmış bulunan ve 1.000.000,00TL nominal bedeli ihtiva eden PITT Chemical Industries INC'e ait iştirak hissesinin 500.000,00TL kısmı, Almanya'da yerleşik ilişkisiz FREEMAN Mechanic GMBH'ye, yine bu şirkete olan 1.200.000,00 TL ticari borcun kapatılmasına karşılık olarak 22.10.2021 tarihinde devredilmiştir.

b- 2020 yılının Ocak ayında iktisap edilerek 110-Hisse Senetleri hesabında takip edilen ve Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlere ait 500.000,00 TL değerindeki hisse senedi, 16.05.2021 tarihinde finansal yapının güçlendirilmesi amacıyla elden çıkarılmıştır. Elden çıkarma işlemi nedeniyle oluşan toplam 50.000,00TL zarar, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

c- 11.03.2019 tarihinde banka kredisi kullanılarak iktisap edilen Türkiye'de yerleşik tam mükellef kurum GÖKÇER Dış Ticaret A.Ş.'ye ait 1.000.000,00 TL nominal bedelli iştirak hissesinin tamamı, 22.11.2021 tarihinde ve KVK'nın 19 ve 20'nci maddeleri düzenlemeleri kapsamında Demirkubuz İthalat İhracat A.Ş.'ye, bu şirkete ait 1.200.000,00 TL nominal bedelli ortaklık payının edinilmesi suretiyle devredilmiştir. Devir karşılığı olarak edinilen hisselerin tamamı aynı tarihte ortaklara verilmiş bulunmaktadır. 2021 hesap dönemi sonu itibariyle 11.03.2019 tarihinde kullanılan banka kredisinin 200.000,00 TL ana parasının işletme kayıtlarında mevcut bulunduğu, bu kredi kısmı için 31.12.2021 tarihinde 20.000,00 TL finansman giderinin tahakkuk ettirildiği anlaşılmıştır.

d- Şirket aktifine 2012 yılında 100.000,00 TL bedel ile alınmış bulunan arazi, 10.01.2021 tarihinde toplu konut inşaatı projesi kapsamında AFFLECT İnşaat A.Ş.'ye; 10.000.000,00 TL ödemenin 10.01.2021 tarihinde peşin ödeme yapılması, gayrimenkul değerlendirme şirketi tarafından değerlendirilen 10 bağımsız işyerinin ise 2023 Yılı Nisan ayında 30.000.000,00TL satın alma opsiyonlu teslimi olmak üzere toplam 40.000.000,00TL karşılığı satılmıştır. 2023 Yılı Nisan ayında teslim edilecek işyerleri için satın alma opsiyonunun 20.01.2021 tarihinde kullanılmasına karar verilmiş olup, bu opsiyon, AFFLECT İnşaat A.Ş. tarafından bakiye 30.000.000,00 TL ödemenin 2023 Yılı Nisan ayında 50.000.000,00 TL olarak yapılması ve karşılıklı arazi ve işyeri teslimine dair faturaların da aynı tarihte düzenlenmesi karşılığı kullanılmıştır. AFFLECT İnşaat A.Ş.'den tahsil edilen 10.000.000,00 TL karşılığı fatura ise, arazi üzerinde bu şirkete ait kullanım haklarının tapu siciline kayıt edilmesi üzerine 10.01.2021 tarihinde düzenlenmiştir.

İŞLEM 5 (10 puan): Oppenheimer Kimya Sanayi A.Ş.'nin 2021 hesap döneminde elde etmiş olduğu iştirak kazançlarına dair bilgiler aşağıdaki gibidir.

i- ERKSAN Kimya Ürünleri Paz. A.Ş.'ye yapılan teslim ve hizmetler nedeniyle oluşan ticari alacağın belirlenmiş vadelerde tahsil edilememesi nedeniyle tahakkuk ettirilen vade farklarının örtülü sermaye olarak kabul edilen kısmı: 35.000,00 TL.

ii- İştirak edilen Hollanda'da yerleşik kurum olan ATIK Recycling B.V. yönetim kurulunda görev alan Oppenheimer Kimya Sanayi A.Ş. yöneticilerine bu sıfatları nedeniyle ödenen tutar: 250.000,00 TL

iii-Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlere ait olup, 110-Hisse Senetleri hesabında takip edilen hisse senetleri nedeniyle bu şirketlerden elde edilen temettü: 15.000,00 TL.

iv-%10 paylı olarak iştirak edilen İstanbul Kentsel Dönüşüm Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'den elde edilen kar payı: 100.000,00 TL

İŞLEM 6 (20 puan): Mükellef kurum tarafından İngiltere’de 2021 yılında gerçekleştirilen ticari faaliyetlere ve bunların mali sonuçlarına dair bilgiler şöyledir:

a- İngiltere tarafından kazançlarının %50’si vergiden bağışık tutulan ve “Nükleer Kimya” sektöründe faaliyette bulunmak üzere, ilişkili kişi PITT Chemical Industries Ltd. ile %50 paylı ortaklık ile kurulan ANISTON Chemical Industries Ltd. adlı şirketin, tamamı mühendislik faaliyetinden kaynaklı olarak elde etmiş bulunduğu 1.000.000,00 TL kazanç üzerinden 450.000,00 TL kar payı elde edilmiştir. Vergiye tabi kazanç üzerinden ilgili ülkede %20 oranında vergileme yapılmış olup, $1.000.000,00 - (1.000.000,00 \times 50\% \times 20\%) / 2 = 450.000,00$ TL KVK’nın 5/1-b maddesi düzenlemesi kapsamında beyannameye dahil edilmiştir.

b- İngiltere’de yerleşik PITT Chemical Industries Ltd. ve ANISTON Chemical Industries Ltd. adlı şirketlere verilen kimyasal üretim planlaması, mühendislik, etüd ve benzeri teknik hizmetler nedeniyle 1.500.000,00 TL kazanç elde edilmiş ve bu kazanç dönem beyannamesinde KVK’nın 5/1-h maddesi kapsamında istisna kazanç olarak beyan edilmiştir. Yapılan incelemede, ilgili kazanç tutarının 31.12.2021 tarihi itibarıyla henüz tahsil edilmediği, Türkiye’deki hesaplara aktarılmadığı/Türkiye’ye getirilmediği saptanmıştır. Dönem sonu itibarıyla kur değerlemesi kaynaklı olarak oluşan 425.000,00 TL kambiyo karı da KVK’nın 5/1-h maddesi kapsamında dikkate alınmıştır.

c- İngiltere’de yerleşik şirketlere 2020 yılında verilen kimyasal üretim planlaması, mühendislik, etüd ve benzeri teknik hizmetler nedeniyle oluşan 400.000,00TL ticari zarar ile ilgili olarak İngiltere mevzuatına göre denetim yetkisini haiz kuruluşlara incelettirip rapora bağlatılma, rapor ekinde yer alacak vergi beyanları ile bilanço ve gelir tablosunun, yabancı ülkedeki yetkili makamlara onaylatılma ve bu raporun aslı ile birlikte tercüme edilmiş bir örneği Türkiye’deki ilgili vergi dairesine verme işlemleri 30.08.2021 tarihinde tamamlanabilmiş, işbu nedenle 2020 yılı ticari zararına 2021 hesap dönemi Kurumlar Vergisi beyannamesinde yer verilebilmiştir.

d- PITT Chemical Industries Ltd. ile yapılan distribütörlük/ana dağıtıcılık anlaşması gereği olarak bu şirketten ithal edilen kimyevi ürünlerin Türkiye’de satış ve pazarlanmasında Oppenheimer Kimya Sanayi A.Ş. için belirlenen %20 kar marjının covid salgını nedeniyle sağlanamamasına istinaden, PITT Chemical Industries Ltd. tarafından (Türkiye’de sağlanmasına karar verilen kar marjını telafi edici mahiyette) 1.000.000,00 TL ödeme yapılmıştır. Ödeme tutarı diğer olağan dışı gelir ve karlar hesabına kayıt ile KVK’nın 5/1-b maddesi kapsamında dönem kazancının/vergi matrahının tespitinde dikkate alınmıştır.

İŞLEM 7 (15 puan): Mükellef kurum tarafından yurt dışında yerleşik kişi ve kurumlardan olan borç ve alacaklarına dair 2021 hesap döneminde gerçekleştirilen işlemlere aşağıda yer verilmiştir.

a- İngiltere’de yerleşik RITCHIE Materials INC’den, bu kuruma 2019 yılında yapılan ihracattan kaynaklanan 500.000,00TL tutarında ticari alacak mevcuttur. Türk Eximbank A.Ş. tarafından bu şirketten olan ihracat sigortası kapsamındaki muhtelif alacaklar için İngiltere’deki yerel mahkemelerde dava açıldığının 10.11.2021 tarihinde öğrenilmesi üzerine, aynı tarihte aşağıdaki yevmiye kayıtlarının yapıldığı saptanmıştır.

128- ŞÜPHELİ TİCARİ ALACAKLAR HS.	500.000,00	
120- ALICILAR HS.		500.000,00
654- KARŞILIK GİDERLERİ HS.	500.000,00	
129- ŞÜP. TİC. AL. KAR. HS.		500.000,00

b- İngiltere’de yerleşik ANISTON Chemical Industries Ltd. adlı şirketten (soru setinin 6’ncı maddesindeki işlemlerden 2020 yılı kaynaklı) olan 450.000,00 TL tutarındaki ticari alacak için 31.12.2021 tarihinde İngiltere’de yerleşik mahkemelerde iflas talepli dava açılmış, bu alacak için 31.12.2021 tarihinde 450.000,00TL tutarında şüpheli alacak karşılığı ayrılmıştır.



TÜRMOB

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

c- Oppenheimer Kimya Sanayi A.Ş.'nin 2020 yılında teknik iflas durumuna girmiş olması nedeniyle PITT Chemical Industries Ltd. tarafından 2021 yılı ticari alacağının 350.000,00TL kısmının tahsilinden vazgeçildiği bildirilmiş, bu bildirim üzerine VUK'un 324'üncü maddesi düzenlemesi uyarınca aşağıdaki muhasebe kaydı yapılmıştır.

320- SATICILAR HS.	350.000,00	
549- ÖZEL FONLAR HS.		350.000,00

d- VUK'un 323'üncü madde düzenlemesi kapsamında 15.10.2020 tarihinde icra takibine başlanılmış ve aynı tarihte 3 ay süreli olarak borç tasfiye sözleşmesi imzalanmış olan ÖZ MATERYAL Ltd. Şti.'den olan 300.000,00TL tutarındaki ticari alacak için, sözleşmede belirtilen süre zarfında tahsilat yapılamaması nedeniyle, 15.01.2020 tarihinde, KDV dahil 354.000,00TL tutarında şüpheli alacak karşılığı ayrılmış, karşılık gideri dönem kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

Söz konusu alacak, DEMİRKUBUZ İthalat İhracat A.Ş.'ye, bu şirkete olan 100.000,00TL borca mahsuben 20.09.2021 tarihinde temlik edilmiştir.

2023/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon

02.09.2023 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

(7 Kasım 2023 tarihinde revize edilmiştir.)

PUANLAMA YAPILIRKEN DİKKATE ALINAN TEMEL İLKELER:

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

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 tespite dair olmak üzere, beyana dair hesaplama hataları, matrah farkları ile beyan dışı bırakılmış vergi matrahlarını, her bir işlem/tespit bazında vergi türleri itibarıyla ayrı ayrı göstermeleri beklenilecektir.

Bir soru bütünü içerisindeki açıklamalarda, kabul edilen doğru yanıt ve vergisel yaklaşımın dışında, bariz hatalı yanıt ve değerlendirmelerin de bulunması halinde, doğru ve yanlış yanıtın aynı işleme dair olmaması kaydıyla, doğrudan doğruya verilen doğru yanıtla 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/yarım cümleler ve ifadeler yer verilmesi halinde de puanlama yapılamayacaktır.

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

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

Dar mükellefiyete ve bunlara yapılan ödemeler üzerinden gerçekleştirilecek vergi tevkifatına dair yapılması gerekli vergisel açıklamalara, http://www.tesmer.org.tr/soru_cevap uzantılı internet adresinde yer alan 2018/1,2,3; 2020/1,2 ve 2021/1,2 ve 3 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 (10 Puan): VUK'un 116'ncı maddesinde vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmış bulunmaktadır. Vergi hataları, VUK'un 117 ve 118'nci maddelerde hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak gruplandırılmış olup, bunlardan hesap hataları, vergi matrahının veya vergi miktarının tespiti ya da mükerrer vergi istenmesi şeklinde, vergilendirme hataları ise mükellefin şahsında, mükellefiyette, verginin konusunda ve döneminde yapılmış hatalar olarak belirlenmiştir.

Adı geçen Kanun'un 117'nci maddesinde;

1. Matrah hataları:

2. Vergi miktarında hatalar:

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

Şeklinde tanımlı uygulamalar hesap hataları kapsamında gösterilmiştir.

VUK'un 119 ve müteakip maddelerinde ise idari yolla düzeltilecek vergi hataları için yöntem ve süreler gösterilmektedir. Yine VUK'un 375. maddesinde; “Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.” hükmüne yer verilmiştir

VUK'un 120'nci maddesinde; "Vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur." hükmüne yer verilmiştir.

Bu bağlamda, vergi hatalarının düzeltilmesi idare ve mükellef arasında idarenin hatasından kaynaklı uyumsuzluk konusunun giderilmesini amaçlayan bir idari süreçtir. İdare bu hataları re'sen ve mükelleflerin talebi üzerine düzeltme olarak iki farklı şekilde yapmaktadır.

Düzeltme işlemleri ve sonucu vergi iadesine yönelik süreçte gerçekleştirilebilecek işlemlerine ise bir bütün olarak VUK'un 122 ve müteakip maddeleri ile 378'nci madde düzenlemeleri ve İdari Yargılama Usulu Kanununun 10'uncu maddesinde yer verilmiş bulunmaktadır.

Mükellefin kendi beyanı vergi hatası kapsamında değerlendirilse dahi dava açma hakkı tanınmış bulunmakta olup, yargıya intikal etmeyen vergilendirme olaylarında düzeltme zamanaşımı içerisinde ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesi de (VUK düzenlemeleri kapsamında idari işlem tesis edilerek) mümkün bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, 9/6/2021 tarih, 31506 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunan 7326 Sayılı "Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun'un 4. maddesinde, "**İnceleme ve Tarhiyat Safhasında Bulunan İşlemler**" 3. maddesinde ise "**Kesinleşmemiş veya Dava Safhasında Bulunan Alacaklar**" bağlamında düzenleneler yapılmış bulunmaktadır.

Bahis konusu Kanununun 3'üncü maddesi kapsamına;

- İkmalen, re'sen veya idarece yapılmış vergi tarhiyatları, gümrük vergilerine ilişkin tahakkuklar (Belediyelerce tahsil edilen Emlak Vergileri ve diğer vergiler dahil),
- Vergi aslına bağlı olan vergi cezaları / gümrük yükümlülüğü ile ilgili idari para cezaları,
- Pişmanlık talepli ancak ödeme şartlarının ihlali nedeniyle kendiliğinden verilen beyannameler nedeniyle kesilen para cezaları,
- Vergi aslına bağlı olmaksızın kesilen vergi cezaları / gümrük yükümlülüğü ile ilgili idari para cezaları,
- Kanununun 1. maddesinin (b) bendinde yer alan idari para cezaları (Umumi Hıfzıssıhha Kanunu ve Tütün Ürünlerinin Zararlarının önlenmesi ve Kontrolü Hakkında Kanuna göre verilen idari para cezaları ile Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununa ekli (III) sayılı cetvelde yer alan düzenleyici ve denetleyici kurumlarca verilen idari para cezaları hariç).
- Yukarıdaki bentler dışında kalan Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tahsil dairelerince 6183 sayılı Kanun kapsamında takip edilen ecrimisil ve idari yaptırım kararlarına ilişkin asli ve fer'i amme alacakları (adli para cezaları hariç).

girmektedir.

Kanununun yayımı (09.06.2021) tarihi itibarıyla;

1. Dava açma süresi henüz geçmemiş veya dava açılmış ise Vergi/Gümrük vergisi asıllarının % 50'si, devam eden davalarda verilen en son kararın bozma kararı olması halinde vergi/gümrük vergisi asıllarının %50'si,

2. Devam eden davalarda verilen en son kararın vergilerin / gümrük vergilerinin terkinine (tarhiyatının kaldırılması) ilişkin olması halinde asıllarının %10'u,

3. Devam eden davalarda verilen son kararın idare lehine tasdik veya tadilen tasdik olması halinde tasdik

edilen kısmın tamamı (%100'ü) ile terkin edilen kısmın % 10'u,

Devam eden davalarda verilen en son kararın tarhiyatın kısmen onanması veya kısmen bozulması olması halinde onanan kısmın tamamı (%100'ü), bozulan kısmın %50'si ile,

Bu tutarlara isabet eden ve bu Kanunun yayımı (9.6.2021) tarihine kadar Yİ-ÜFE aylık oranlarına göre hesaplanacak tutarların kanunda belirtilen süre ve şekilde tamamen ödenmesi şartıyla gecikme zammı ve gecikme faizleri ile asla bağlı olarak kesilen cezaları (gümrüklerde idari para cezaları) tahsil edilmeyecektir.

Düzenlemeye dair yasal ve idari işleyişe, 14/6/2021 tarihli ve 31511 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmış bulunan 1 seri numaralı BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA İLİŞKİN 7326 SAYILI KANUN GENEL TEBLİĞİ ile 18.06.2021 tarih ve Z.69358343...../72401 Sayılı BAZI ALACAKLARIN YENİDEN YAPILANDIRILMASINA İLİŞKİN 7326 SAYILI KANUN 2021/1 Sıra numaralı İç Genelgesinde yer verilmiş bulunmaktadır.

Söz konusu İç Genelge'nin "F- İNCELEME VE TARHİYAT SAFHASINDA BULUNAN İŞLEMLER" Bölümünde, 7326 sayılı Kanunun 3 ve 4'üncü madde düzenlemesine dair aşağıdaki ortak açıklamaya bulunmaktadır.

"İnceleme ya da tarhiyat safhasındaki işlemler ile ihtilafli (kesinleşmemiş veya dava safhasında bulunan) tarhiyatlarla ilgili olarak 7326 sayılı Kanunun 3 üncü maddesi ve 4 üncü maddesinin birinci ila yedinci fıkraları hükümlerinden yararlanan mükelleflerin söz konusu işlem ve tarhiyatlar sebebiyle, takip eden dönemler de dâhil olmak üzere yapılan düzeltme sonucu iade taleplerinin ortaya çıkması halinde, bu taleplerinin yerine getirilmesinde, bu işlem ve tarhiyatlara ilişkin kesinleşip ödenen vergi aslı tutarları dikkate alınacaktır."

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- Mükellef kurum hakkında yapılan (vergi inceleme çalışması sonucu yapılan) tarhiyat ile bu tarhiyat üzerinden 7326 sayılı Kanun düzenlemeleri kapsamında gerçekleştirilen işlemler, gerek VUK, gerekse söz konusu Kanun düzenlemeleri uyarınca yerindedir.

2- Aynı matrah unsuru dikkate alınarak 2019 ve 2021 hesap dönemleri kurumlar vergisi beyanlarına dahil edilerek mükerrer ödenen/farklı dönemlere ilişkin vergi oranları dikkate alınarak ödenen Kurumlar Vergisinin, VUK'un 116 ve müteakip maddeleri kapsamında "vergi hatalarının düzeltilmesine" dair düzenlemeler dikkate alınarak mükellef kuruma iade edilmesi gerekmektedir.

3- İade edilecek Kurumlar Vergisinin hesaplanmasında 7326 sayılı Kanun uygulamasına yönelik olarak GİB tarafından yayımlanan 2021/1 sayılı İç Genelge düzenlemeleri dikkate alınmalıdır.

4- Bu bağlamda, mükellef kurum tarafından iadesi talep edilen 250.000,00TL Kurumlar Vergisinin bu tutar itibarıyla iade edilmesi söz konusu olmayacaktır.

5- Bu düzenlemeler ışığında, kesinleşip ödenen vergi tutarı olan 220.000,00 TL'nin %50'si olan $(220.000,00/2)= 110.000,00\text{TL}$ 'nin ve ilgili hesap dönemleri Kurumlar Vergisi vergi oranlarının (%22/%25) değişiminden (hesap dönemine uygulanan farklılığından) kaynaklanan $(250.000,00-220.000,00)= 30.000,00\text{TL}$ olmak üzere toplam 140.000,00 TL VUK'un 116 ve müteakip maddeleri uyarınca mükellef kuruma iade edilebilecektir.

YANIT 2 (15 puan): İşletmelerin aktifine kayıtlı olan binek otomobillerin giderlerine ilişkin olarak 7194 sayılı Kanun ile GVK'nın (ticari kazançlar için) 40/1., 5. ve 7 ile (serbest meslek kazançları için) 68/4. ve 5.'nci maddelerinde yapılan değişiklikle birlikte faaliyet konusu kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralandıkları veya iktisap ettikleri binek otomobillerin giderlerine ilişkin sınırlamalar getirilmiştir.

GVK'nın 40'ncü maddesinde yer alan düzenleme şöyledir:

"Safi kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (7194 sayılı kanununun 13 üncü maddesiyle eklenen parantez içi hüküm; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 07.12.2019) (Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralama yoluyla edinilen binek otomobillerinin her birine ilişkin aylık kira 5.500 Türk lirasına kadarlık kısmı ile binek otomobillerinin iktisabına ilişkin özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi toplamının en 115.000 Türk lirasına kadarlık kısmı gider olarak dikkate alınabilir.)

.....

5. Kiralama yoluyla edinilen veya işletmeye dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri (7194 sayılı kanununun 13 üncü maddesiyle eklenen parantez içi hüküm; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 07.12.2019) (Şu kadar ki faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i indirilebilir.)

.....

7. Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar. ... (7194 sayılı kanununun 13 üncü maddesiyle eklenen parantez içi hüküm; Yürürlük: 1/1/2020 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi gelir ve kazançlarına uygulanmak üzere 07.12.2019) (Faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, özel tüketim vergisi ve katma değer vergisi hariç ilk iktisap bedeli 135.000 Türk lirasını, söz konusu vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde, amortismanına tabi tutarı 250.000 Türk lirasını aşan binek otomobillerinin her birine ilişkin ayrılan amortismanın en fazla bu tutarlara isabet eden kısmı gider yazılabilir. Bu hükmün uygulanmasında binek otomobilin iktisap edildiği tarihte yürürlükte olan tutar dikkate alınır.)

GVK'da yapılan bu değişikliğe ilişkin idari düzenlemelere ise 27.05.2020 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanan 311 Seri Numaralı GVK Genel Tebliğinde yer verilmiş bulunmaktadır.

Atıf yapılan Genel Tebliğin "Binek Otomobillerin Giderleri ve Amortismanlarının Vergi Matrahından İndirilmesi" başlıklı Beşinci Bölümünden ayrıntılı olarak örneklendirme yoluyla yapılan açıklamalardan kısa özetle, faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. Binek otomobillere ilişkin gider ifadesi sadece bakım onarım giderlerini değil aynı zamanda araçların yakıt, otopark, köprü ve yol geçiş giderleri, kredi faizi, sigorta giderleri dahil olmak üzere araçla ilgili tüm giderleri kapsamaktadır.

Binek otomobillere ait gider ve iktisap bedellerine ilişkin kısıtlama tutarları her yıl yeniden değerlendirme oranı ile çarpılmak suretiyle artırılmaktadır. Aşağıdaki tabloda yıllar itibarıyla yeniden değerlendirilmiş tutarlar yer almaktadır.

Yıl	Kira Gideri Kabul Sınırı	KDV ve ÖTV Gider Kabul Sınırı	Taşıtların Gider Sınırı	Amortisman Olarak İndirim Konusu Yapılacak Tutar	Vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hâllerde amortisman bazı sınırı (KDV ve ÖTV maliyet)
2020	5.500,00	140.000,00	70%	160.000,00	300.000,00
2021	6.000,00	150.000,00	70%	170.000,00	320.000,00
2022	8.000,00	200.000,00	70%	230.000,00	430.000,00
2023	17.000,00	440.000,00	70%	500.000,00	950.000,00

Ayrıca KDVK'ın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi uyarınca, gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi, hesaplanan katma değer vergisinden indirilememektedir. Bu kapsamda, binek otomobillerin kiralanması durumunda, kira bedellerinin Kanun maddesinde ilgili yıl için belirlenen azami tutarı aşması halinde, indirim konusu yapılamayan katma değer vergisi gelir ve kurumlar vergisi yönünden kazancın tespitinde ayrıca gider olarak dikkate alınmayacaktır. **GİB tarafından (son olarak) verilen 01.03.2023 tarih ve E-84974990-130[KDV.1/İ-29-2020/22]-104332 sayılı, 09.06.2022 tarih ve 39044742-130[Özelge]-643408 sayılı özelgeler** de örnek mahiyetinde incelenebilir.

Binek otomobil iktisabında dikkate alınacak diğer bir düzenleme VUK'un 320'nci maddesinde yer almaktadır. Madde düzenlemesinde yer verildiği biçimde, amortisman süresi, kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlar. Bu sürenin yıl olarak hesaplanması için (1) rakamı mükellefçe uygulanan nispete bölünür.

Ancak faaliyetleri kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları binek otomobilleri hariç olmak üzere, işletmelere ait binek otomobillerinin aktife girdiği hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılır. Amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değer, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilir.

Bu düzenlemeye göre, itfa işleminde kıst döneme dair amortisman hesaplanan binek otomobiller için aktife alınan yılda gider konusu yapılamayan amortisman bedellerinin tamamı, itfa süresinin son yılında amortisman esas bedel uygulamasından bağımsız olarak safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

Bilindiği üzere, 6322 sayılı Kanunun 37 nci maddesiyle 1/1/2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı Kanunun 11inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendiyle; kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanınca kararlaştırılan kısmı kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) olarak kabul edilmiştir.

Ayrıca, bu oranı sektörler itibarıyla farklılaştırmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Hazine ve Maliye Bakanlığı yetkili kılınmış olup, Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla kullanmış olup bu Kararda 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Dolayısıyla, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, aşan kısım sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Ayrıca, öz kaynak tutarını aşan yabancı kaynaklara ilişkin olarak faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurlarından, yatırımın maliyetine eklenmiş olan yabancı kaynaklardan doğan gider ve maliyet unsurları ise %10'luk bu kısıtlamaya tabi tutulmayacaktır.

Uygulamaya dair, ayrıntılı olarak tapılan idari düzenlemelere 1 Seri Numaralı KVK Genel Tebliği'nin, "11.13. Finansman gider kısıtlaması" başlıklı bölümünde yer verilmiştir.

Ayrıca, işletmenin kullanmış olduğu yabancı kaynaklara ilişkin faiz ve kur farkı gibi giderlerden örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı veya binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle kurum kazancının tespitinde hali hazırda KKEG olarak dikkate alınmış

olanlar finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabında dikkate alınmayacaktır.

KVK 1 Seri numaralı Genel Tebliği'nin "11.13.9. Örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı ve binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle KKEG olarak dikkate alınan finansman giderlerinin durumu" başlıklı bölümünde bu bağlamda verilen örnekler ve bu örnekler üzerinden yapılan açıklamalar şu şekildedir:

“Örnek 1: 2021 yılı dönem başı öz sermaye tutarı 200.000 TL olan (I) A.Ş., ortağı (O) A.Ş.'den 1.000.000 TL borç almış ve 2021 yılında 100.000 TL faiz ödemiştir. Söz konusu şirketin 2021 yılı toplam finansman gideri 150.000 TL'dir. Öte yandan, (I) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yabancı kaynak tutarı 2.000.000 TL, öz kaynak tutarı ise 1.500.000 TL'dir.

Bu durumda, (I) A.Ş.'nin ortağı (O) A.Ş.'den aldığı borcun, dönem başı öz sermayenin 3 katı olan (200.000 TL x 3=) 600.000 TL'yi aşan (1.000.000 TL – 600.000 TL=) 400.000 TL'lik kısmı örtülü sermaye olacaktır. Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi uyarınca örtülü sermaye olarak kabul edilen kısma isabet eden faiz tutarı KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Örtülü sermaye nedeniyle ödenen faiz : $100.000 \text{ TL} \times (400.000 \text{ TL} / 1.000.000 \text{ TL})$: 100.000 TL x %40 : 40.000 TL

(I) A.Ş.'nin 2021 yılına ilişkin toplam 150.000 TL'lik finansman giderinin 100.000 TL'lik kısmı ortak (O) A.Ş.'den alınan borca ilişkin olup bu tutarın örtülü sermayeye isabet eden kısmına ilişkin 40.000 TL'lik faiz gideri KKEG olarak kabul edilecektir. Finansman gider kısıtlaması nedeniyle KKEG olarak dikkate alınacak tutar ise örtülü sermayeye isabet eden KKEG düşüldükten sonra kalan (150.000 TL - 40.000 TL=) 110.000 TL üzerinden hesaplanacaktır.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı: $150.000 \text{ TL} - 40.000 \text{ TL} = 110.000 \text{ TL}$

Aşan kısım : Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı : $2.000.000 \text{ TL} - 1.500.000 \text{ TL} = 500.000 \text{ TL}$

Aşan kısma isabet eden finansman gideri: Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak): $110.000 \text{ TL} \times (500.000 \text{ TL} / 2.000.000 \text{ TL})$: $110.000 \text{ TL} \times \%25$: 27.500 TL

Buna göre, (I) A.Ş. tarafından 2021 yılında finansman gider kısıtlaması kapsamında (27.500 TL x %10=) 2.750 TL'lik faiz gideri kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır. Dolayısıyla, (I) A.Ş. 2021 yılında örtülü sermaye kapsamında 40.000 TL, finansman gideri kısıtlaması kapsamında ise 2.750 TL olmak üzere finansman giderlerinin toplam 42.750 TL'lik kısmını kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.

Örnek 2: Kimya alanında faaliyette bulunan (J) A.Ş. 2021 yılında finansal kiralama yoluyla edindiği binek otomobil için 2021 yılında 40.000 TL, 2022 yılında da 50.000 TL faiz ödeyecektir.

(J) A.Ş.'nin 31/12/2022 tarihli bilançosunda yabancı kaynak tutarı 3.000.000 TL, öz kaynak tutarı ise 2.000.000 TL'dir. Bu yıla ilişkin 90.000 TL'lik toplam finansman giderinin, 50.000 TL'lik kısmı 2021 yılında finansal kiralama yoluyla iktisap edilen binek otomobilden kaynaklanmaktadır. (J) A.Ş. söz konusu finansman giderini binek otomobilin maliyetine eklemeyip gider olarak dikkate almayı tercih etmiştir. Binek otomobil için ödenen faizin %70'lik kısmı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

2021 yılı uygulaması: İlk yıl ödenen 40.000 TL'lik faiz gideri, 163 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğine göre söz konusu binek otomobilin maliyetine dahil olacağından finansman gider kısıtlamasına tabi olmayacaktır. (J) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yabancı kaynak tutarının öz kaynak tutarını aşması ve başkaca finansman giderinin bulunması halinde finansman gider kısıtlaması uygulanacaktır.

2022 yılı uygulaması:(J) A.Ş.'nin 2022 yılına ilişkin toplam 90.000 TL'lik finansman giderinin 50.000 TL'lik kısmı finansal kiralama yoluyla iktisap edilen binek otomobile ilişkin olup bu tutarın ancak %70'i olan (50.000 TL x %70=) 35.000 TL'lik kısmı kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğinden, kalan (50.000 TL – 35.000 TL=) 15.000 TL'lik faiz gideri 2022 yılı kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır. Bu nedenle aşan kısma isabet eden finansman gideri hesaplanırken toplam finansman giderinden 15.000 TL'lik bu faiz giderinin düşülmesi gerekmektedir.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı: $90.000 \text{ TL} - 15.000 \text{ TL} = 75.000 \text{ TL}$

Aşan kısım: Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı : $3.000.000 \text{ TL} - 2.000.000 \text{ TL} = 1.000.000 \text{ TL}$

Aşan kısma isabet eden finansman gideri: Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak): $75.000 \text{ TL} \times (1.000.000 \text{ TL} / 3.000.000 \text{ TL})$: $75.000 \text{ TL} \times \%33,33$: 25.000 TL

Buna göre, (J) A.Ş.'nin, finansal kiralama yoluyla iktisap ettiği binek otomobil için 2022 yılında ödemiş olduğu ve gider olarak dikkate almaya karar verdiği 50.000 TL'lik faiz giderinin 15.000 TL'lik kısmı Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi kapsamında KKEG olarak dikkate alınacaktır. KKEG olarak dikkate alınmış olan 15.000 TL tutarındaki bu gider finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabında toplam finansman giderinden mahsup edilecektir.

Dolayısıyla, (J) A.Ş. 2022 yılında (25.000 TL x %10=) 2.500 TL tutarında finansman giderini, finansman gider kısıtlaması kapsamında, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.”

163 No.lu VUK Genel Tebliği) gereği, yabancı kaynak ile finanse edilerek iktisap edilen sabit kıymetlerde, sabit kıymetin iktisap edildiği ilk hesap dönemine dair tüm finansman giderlerinin aktifleştirilmesi; finansman giderlerinde bir azalma (kur farkı geliri) olursa bu tutarın maliyet bedelinden düşürülmesi 334 No.lu VUK Genel Tebliği gereği zorunludur. Takip eden hesap dönemleri için ise aktifleştirme yapmak ya da gider yazmak yönünden seçimlik hak tanınmıştır.

163 No.lu VUK Genel Tebliğinde yer verildiği üzere, yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisiyle 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 açıklamaları yapılmıştır.

“.....

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 amortisman 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.”

334 Seri numaralı VUK Genel Tebliğinin “III. KUR FARKLARI” başlıklı düzenlemesinde ise aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“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.”

İşlem özelinde çok sayıda özelge mevcut olup, **GİB tarafından verilen 04.12.2020 tarih ve 64597866-105[262]-28414 sayılı özelge**, söz konusu konuya dair örnek içerikte aşağıya alınmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden; şirketinizin; ...Organize Sanayi Bölgesinde gerçekleştirmekte olduğu yatırımın finansmanında kullanmak üzere 18.07.2017 tarihinde ... A.Ş.'den 3 yıl geri ödemesiz, 10 yıl vadeli 6.000.000.-USD kredi kullandığı, anılan kredinin kısmen yatırımın finansmanında kullanıldığı, yatırıma tahsis edilmeyen kısım ve dönemlerde ise geçici olarak mevduat faizi ve repo gibi gelir getirici alanlarda değerlendirildiği, genel kredi sözleşmesi ile uygun koşullarda temin edilen kredi nedeniyle de vadesi beklenilmeden 27.02.2018 tarihinde kapatıldığından bahisle;

- Yatırım kredisine ilişkin faiz ve kur farkının tamamının yatırım maliyeti ile ilişkilendirilmesinin gerekli olup olmadığı, yoksa alınan kredi bir yatırım kredisi olsa da fiilen yatırımda kullanılmayan kısma ve döneme ait finansman giderlerinin doğrudan gider yazılıp yazılmayacağı,

- Alınan yatırım kredisinin fiilen yatırımda kullanıldığı döneme kadar, mevduat faizi, repo vb, gelir getirici alanlarda değerlendirilmesi nedeniyle elde edilen gelirlerin doğrudan gelir mi yazılacağı, yoksa yatırımın maliyetinden mi düşüleceği,

- İşletme kredisi olarak alınan ancak fiilen yatırım harcaması için kullanılan veya daha önce alınmış bir yatırım kredisinin kapatılması için kullanılan krediler için ödenen faiz ve kur farklarının yatırım maliyeti ile ilişkilendirilmesinin zorunlu olup olmadığı,

- 163 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yer alan " kuruluş dönemi" ve "işletme dönemi" ifadelerinden ne anlaşılması gerektiği

hususlarında Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun; 262 nci maddesinde, maliyet bedeli iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilimum giderlerin toplamı olarak tanımlanmış; 280 inci maddesinde, yabancı paraların borsa rayici ile değerlendirilmesi, borsa rayicinin takarrüründe muvazaa olduğu anlaşılırsa bu rayiç yerine alış bedelinin esas alınacağı, yabancı paranın borsada rayici yoksa, değerlemeye uygulanacak kurun Maliye Bakanlığınca tespit olunacağı, bu madde hükmünün yabancı para ile olan senetli veya senetsiz alacaklar ve borçlar hakkında da cari olduğu, bunlardan vadesi gelmemiş senede bağlı alacak ve borçların, bu Kanunun 281 ve 285 inci maddeleri uyarınca değerlendirme günü kıymetine irca edilebileceği, ancak senette faiz oranının yazılı olmadığı durumlarda değerlendirme gününde geçerli olan Londra Bankalar Arası Faiz Oranı (LIBOR)'nın esas alınacağı; 285 inci maddesinde, borçların mukayyet değerleriyle değerlendirilmesi, mevduat veya kredi sözleşmelerine müstenit borçların değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizleriyle birlikte dikkate alınacağı, vadesi gelmemiş olan senede bağlı borçların değerlendirme günü kıymetine irca olunabileceği, bu takdirde senette faiz nispeti açıklanmışsa bu nispetin, açıklanmamışsa Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddinde bir faiz uygulanacağı, banka ve bankerler ile sigorta şirketlerinin borçlarını, Cumhuriyet Merkez Bankasının resmi iskonto haddi veya muamelelerinde uyguladıkları faiz haddiyle, değerlendirme günü kıymetine irca edeceği hükme bağlanmıştır.

Bunun yanı sıra;

- 163 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde; "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 ettirilerek amortisman 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.",

- 334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu 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 ettirilerek amortisman tabi tutulması gerektiği açıklanmış bulunmaktadır.

Lehte 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 amortismanına tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yöntemle göre işlem yapılmasına devam edilecektir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, aktife girme kavramı iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesini, değerlendirme gününde envantere dahil olmasını ve kullanılmaya hazır halde bulundurulmasını ifade etmektedir. Kullanılmaya hazır halde bulunma kavramı ise, alındığı şekliyle kullanılacak iktisadi kıymetlerde sözleşme şartlarının yerine getirilip kıymetin teslim alınmasını veya gümrükten çekilip işletmeye dahil edilmesini, kullanılması için montajı gerekli kıymetlerin montajının tamamlanmasını, inşa veya imal işleminin tamamlanarak inşaat veya imalat hesabından sabit kıymet hesabına alınmasını ifade etmektedir.

Dolayısıyla, finansman giderlerinin maliyet bedeline eklenmesi konusunda kuruluş dönemi amortismanına tabi iktisadi kıymetlerde bu kıymetlerin aktife alındıkları yıl sonuna kadarki dönem olup, inşa veya imal işlemlerinde ise inşa veya imal işleminin tamamlanarak, inşaat veya imalat hesabından sabit kıymet hesabına alındığı yıl sonuna kadarki dönemdir. İşletme dönemi ise kuruluş döneminden sonraki dönem ifade etmektedir.

Yukarıda yer verilen Kanun hükümleri ve açıklamalar çerçevesinde;

- ...Organize Sanayi Bölgesinde gerçekleştirmekte olduğunuz yatırımın finansmanında kullanmak üzere ... A.Ş.'den almış olduğunuz kredilere ilişkin kur farkı ve faiz giderlerinin söz konusu yatırımın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar maliyet bedeline dahil edilmesi,

- Aynı yatırımın tamamlanması amacıyla temin etmiş olduğunuz ve ...A.Ş.'den almış olduğunuz kredinin kapatılmasında kullanılan genel kredi sözleşmesine ilişkin tahakkuk eden kur farkları ile kredi faizlerinin söz konusu yatırımın aktifleştirildiği hesap dönemi sonuna kadar maliyet bedeline dahil edilmesi,

- Söz konusu dönemden sonra (işletme döneminde), mezkur kredilere ait faiz ve kur farklarının maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi,

- Yatırım kredisinin, yatırımla ilgili harcamalara başlanılacağı tarihe kadar mevduat faizi, repo vb, gelir getirici alanlarda değerlendirilmesi sonucu elde edilen gelirin ise yatırım maliyetiyle ilişkilendirilmeksizin kurum kazancının tespitinde dikkate alınması

icap etmektedir."

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

6- KDVK düzenlemeleri uyarınca, binek otomobil alımında hesaplanan KDV oranı ile yüklenilen KDV'nin binek otomobil maliyetine intikal ettirilmesi işlemlerinde vergisel yönden eleştiri gerektirir bir husus bulunmamaktadır.

7- İlişkili tüzel kişi olan DEMİRKUBUZ İthalat İhracat A.Ş.'den yapılan (kullanılmış) otomobil alımının KVK'nın 13'üncü madde düzenlemesi uyarınca emsallere uygunluğu kontrol edilmelidir.

8- GVK'nın 40'ncı maddesine göre, faaliyet konusu kısmen veya tamamen binek otomobillerinin kiralanması veya çeşitli şekillerde işletilmesi olanların bu amaçla kullandıkları hariç olmak üzere, kiralandıkları veya iktisap ettikleri binek otomobillerin giderlerine ilişkin sınırlamalar olarak; (i) binek otomobillere ilişkin giderlerin en fazla %70'i, gelir ve kurumlar vergisi açısından safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği, (ii) vergilerin maliyet bedeline eklendiği veya binek otomobilin ikinci el olarak iktisap edildiği hallerde (KDV'nin maliyet ile ilişkilendirildiği halde) amortisman ayrılmasında üst sınırın 2021 için 320.000,00 TL dikkate alınmalıdır.

9- Binek otomobil için VUK'un 320'nci madde düzenlemesi gereği "kıst dönem" amortisman ayrılacaktır. Binek otomobilin aktife alındığı hesap dönemi için ay kesri tam ay sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılan ve amortisman ayrılmayan süreye isabet eden bakiye değerleri, itfa süresinin son yılında tamamen yok edilebilen binek otomobiller için aktife alınan yılda gider konusu yapılamayan amortisman bedellerinin tamamı, itfa süresinin son yılında amortisman esas bedel uygulamasından bağımsız olarak safi kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Bu bağlamda, söz konusu taşıt için 2021 hesap döneminde gider olarak kabul edilecek amortisman tutarı $[(320.000,00 - (320.000,00/12 \times 5)) = 133.333,00$ TL'dir. 2021 hesap dönemi için bu binek otomobil üzerinden gider hesaplarına intikal ettirilen $(4.040.000,00 - 133.333,00) = 3.906.667,00$ TL KKEG olarak dikkate alınacaktır.

10- Binek otomobilin kullanımı kaynaklı olarak 2021 yılında gerçekleştirilen toplam 300.000,00 TL tutarında yakıt, bakım onarım, sigorta ve benzeri harcamanın, Genel Yönetim Giderlerinden (binek otomobil gideri vasfından) çıkarılıp brütleştirilerek "ücret" gideri olarak tahakkuk ettirilmesi yerindedir.

11- Ücret olarak tahakkuk ettirilen binek otomobil gider kısmı üzerinden 214.000,00 TL tutarında Gelir Vergisi, Damga Vergisi ve SGK priminin hesaplanarak beyan edilmiş olması nedeniyle, bu tutar GVK'nın 40'nci maddesi ve 311 seri numaralı GVK Genel Tebliği düzenlemeleri kapsamında ayrıca gider kısıtlaması hesabına konu edilmeyecektir.

12- Binek otomobilin kullanımı kaynaklı giderler gider kısıtlamasına konu olmadığından, bunların edinimi aşamasında yüklenen KDV'nin de (olası gider kısıtlamasına konu kısmına isabet eden) KDVK'nın 30'uncu maddesi gereği indirim KDV'den tenzil edilmesi söz konusu olmayacaktır.

13- Borçlanmanın TL cinsinden yapılmış bulunması ve EURO kuruna endekslenmesi hali, 31.12.2021 itibariyle edinilen borç üzerinden tahakkuk ettirilen 1.000.000,00 TL'nin kambiyo zararı değil faiz olma/Demirbüküz A.Ş. tarafından dönem kazancının tespitinde (kazanç unsuru olarak) dikkate alınmış olma niteliğini ortaya koymaktadır.

14- Binek otomobil alımı nedeniyle ilişkili kişiden yapılan borçlanmanın mükellef kurumun dönem başı özsermayenin üç katını geçmiş olması, söz konusu borçlanmanın $[20.200.000,00 - (1.000.000,00 \times 3)] = 17.200.000,00$ TL kısmı örtülü sermaye olarak dikkate alınması sonucunu doğuracaktır. Dolayısıyla, 17.200.000,00 TL olarak hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden faiz kısmı olarak 851.485.15TL'nin de örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilmesini ve aynı zamanda bu tutarın KKEG olarak beyan edilmesini gerektirmektedir.

15- Ancak VUK ile 163, 234, 238 ve 334 no.lu VUK ile 187 no.lu Gelir Vergisi genel tebliğlerinin stok, yatırım, sabit kıymet ediniminde finansman maliyetlerinin (yatırım dönemi/aktifleştirilen hesap dönemi sonuna dek) aktifleştirme zorunluluğuna ilişkin düzenlemeleri uyarınca, 2021 hesap dönemi içerisinde binek otomobil iktisabı nedeniyle tahakkuk ettirilen 1.000.000,00TL finansman gideri, gider hesapları içerisinde çıkarılarak binek otomobil maliyetine kayıt edilecektir. Bu nedenle, borçlanma kaynaklı olarak örtülü sermaye hesabında dikkate alınabilecek herhangi bir finansman gideri bulunmamaktadır. Örtülü sermaye üzerinden hesaplanan ve ATİK maliyetine alınan finansman giderlerinin, ATİK üzerinden ilgili hesap döneminde ayrılacak amortisman gideri ile kurulabilecek vergisel bağlantısında, binek otomobil için amortisman gideri üst sınırını belirleyen GVK'nın 40'nci maddesi düzenlemesi de ayrıca göz önünde bulundurulacaktır.

16- Mükellef kurum tarafından binek otomobil iktisabı için yapılan borçlanma, kurumun dönem sonu özsermayesini (12.000.000,00TL) aşan büyüklüğü (ki bu borçlanma ile 40.000.000,00 TL'ye ulaşan ve dönem sonu itibariyle 45.000.000,00 TL olan yabancı kaynak toplamı üzerinden) finansman gider kısıtlamasına da konu edilebilecektir. Ancak, binek otomobil iktisabı nedeniyle tahakkuk ettirilen 1.000.000,00TL finansman giderinin tamamen, dönem kazancının tespitinde dikkate alınmaksızın doğrudan sabit kıymet maliyetine intikali, bu finansman gideri üzerinden belirlenen %10 oranında kısıtlamanın uygulanmamasını gerektirmektedir.

17- Kıst amortisman uygulamasından dolayı binek otomobillerin aktife alındığı yılda gider konusu yapılamayan (aktifleştirilen tutarın) bakiye 7 aylık kısmı ise, örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz tutarı olarak kabul edilecek kısım hariç, itfa süresinin sonunda doğrudan amortisman gideri olarak dikkate alınabilecektir.

YANIT 3 (10 puan): 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; 2021/1,2,3, 2022/1,2 ve 3'üncü ve 2023/1'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 **GİB özelgelerine** yer verilmek suretiyle, soru kapsamındaki işlemlerin bir bütün olarak değerlendirilebilmesi açısından, GİB tarafından verilen örnek özelgelerin içerikleri kullanılarak farklı uluslararası ticari ve finansal işlemlere yönelik sorulara karşılık olmak üzere yer verilmiş bulunmaktadır.

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 özelgeler bu bölüme alınmışlardır.

Yurt dışında verilen eğitim hizmetinin vergilendirilmesi için **GİB tarafından verilen 24.11.2015 tarih ve 39044742-130-97133 sayılı örnek özelden** yararlanılacaktır. Özelge açıklamaları özet aşağıdaki gibidir.

“.....

Şirket personelinizin İngiltere'ye gönderilerek İngiltere'de alınan eğitim ve danışmanlık hizmeti KDV nin konusuna girmediğinden yaptığımız ödemelerin bu hizmete isabet eden kısmı üzerinden KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Ancak; Türkiye'deki personelinize İngiltere'de mukim firma tarafından (internet/telefon yoluyla) verilen danışmanlık ve yazılım destek hizmetinden Türkiye'de faydalanılması nedeniyle söz konusu hizmetin, hizmet ithali kapsamında değerlendirilmesi ve hizmet bedeli üzerinden genel oranda (% 18) KDV hesaplanması,

Söz konusu hizmet karşılığında bu firmalara yaptığımız ödemeler üzerinden hesaplanan KDV nin, Şirketinizce sorumlu sıfatıyla (2 no.lu KDV beyannamesi ile) beyan edilmesi ve aynı döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması gerekmektedir.”

GİB tarafından verilen **23.03.2018 tarih ve 62030549-125[30-2017/36]-293730 sayılı diğer bir özeldede** ise Türkiye'de yerleşik şirketin organize ettiği firmalara eğitim vermek üzere, Almanya, İngiltere ve Norveç mukimi firma yetkililerinin birkaç günlüğüne ve yılda toplam 180 günü geçmeyecek şekilde Türkiye'ye geldikleri halde, söz konusu firmalara yapılan ödemelerin kurumlar vergisi tevkifatına tabi olup olmadığı hususunda aşağıda açıklanmıştır.

“.....

Bu hükümler uyarınca, Almanya, İngiltere ve Norveç mukimi şirketlerin Türkiye'ye gelmeksizin icra edecekleri serbest meslek hizmetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde edecekleri gelirleri vergileme hakkı yalnızca bu ülkelere aittir. Eğer bu hizmet veya faaliyetler Türkiye'de bir işyeri vasıtasıyla ya da Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde Almanya Anlaşması bakımından toplam 6 aydan, İngiltere ve Norveç Anlaşmaları bakımından ise toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse, Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

.....”

GİB tarafından verilen (örnek mahiyetindeki) 14.08.2013 tarih ve 62030549-125[30-2012/324]-1242 sayılı özeldede, yapılan ödemenin gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesine özgü aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“İlgi (a)'da kayıtlı özelge talep formunda ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ...vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuzu, Avusturya mukimi şirketten “yazılım geliştirme ve lisanslama” hizmeti aldığımız, ilgi (b)'de kayıtlı ek dilekçenizde yurt dışı firmadan almış olduğunuz hizmetin detaylı açıklamasında, tablet bilgisayar için dergi, broşür ve gazete yayınlama programı olan “...” ürününü satın aldığınızı ve müşterilerinize sattığınızı, tasarım ve yazılım işlerinin tümünün yurtdışında yapıldığını, satın aldığınız ürünün fiyatı içerisinde lisans bedeli, içerik hazırlama (her ay çıkan yeni dergilerin sisteme yüklenmesi) bedeli, yıllık barındırma bedelinin olduğunu belirterek almış olduğunuz hizmet karşılığı yapılan ödemeler üzerinden kurumlar vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmış olup konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan, kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükmü yer almış, üçüncü fıkrasında dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanunun dar mükellefiyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, serbest meslek kazançları için yapılacak ödemelerden, ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazançta dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayri maddi hakların satışı, devir ve temlik karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile %20 oranında kesinti yapılacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 01.01.2010 tarihinden itibaren uygulanmaya başlanan revize "Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması"nda vergilendirmeye ilişkin;

"Madde 12: Gayrimaddi Hak Bedelleri

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

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

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

..." hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, Avusturya mukimi olan şirketten aldığınız ve bedeli içerisinde kullanım lisansı, hosting (yıllık barındırma) ve içerik hazırlama bedeli olan program için yapılan ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi ve yine aynı madde çerçevesinde %10 oranını aşmayacak şekilde kurumlar vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda Anlaşma hükümlerinden yararlanmak isteyen Avusturya mukimlerinin Avusturya'da tam mükellef olduklarını ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerini, Avusturya yetkili makamlarından alınacak bir belge (Mukimlik Belgesi) ile kanıtlamaları ve bu belgenin aslı ile noterce veya Avusturya'daki Türk konsolosluklarınca tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına ibraz edilmesi gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları mukimlik belgesini gerektiğinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Söz konusu mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir."

GİB tarafından benzer bir konuda verilen 24.11.2020 tarih ve 62030549-125[30-2016/13]-871878 sayılı diğer bir özalgede ise, yapılan ödemenin niteliğinin değerlendirilmesinde aşağıdaki vergisel açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Çin Halk Cumhuriyeti'nden ithal edeceğiniz cep telefonlarında CE uygunluk işaretinin kullanılabilmesi için uygunluk değerlendirme yetkisi olan Çin mukimi firmadan

hizmet aldığımızı belirterek, bu hizmet karşılığında söz konusu firmaya yapılacak ödemeler üzerinden gelir vergisi tevkifatı yapıp yapılmayacağı ile alınan hizmet için KDV mükellefiyeti oluşup oluşmayacağı hususlarında tereddüt olduğu belirtilmiş olup konu hakkında Başkanlığımız görüşüne aşağıda yer verilmiştir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılan 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 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 ise, 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, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup ticari kazanç (Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesinde belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri hariç olmak üzere) niteliğindeki ödemelerden vergi kesintisi yapılacağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; ithal edeceğiniz cep telefonlarına Çin Halk Cumhuriyeti'nde mukim şirket tarafından CE uygunluk işaretinin tatbiki hizmeti ticari kazanç olarak değerlendirildiğinden, Türkiye'deki bir işyerinde veya daimi temsilci aracılığıyla verilmeyen bu hizmetleri karşılığında yapacağınız ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN

Türkiye Cumhuriyeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması 1 Ocak 1997 tarihinden itibaren uygulanmakta olup Anlaşmanın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesinde:

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

Ayrıca, Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının b) bendinde işyeri teriminin:

"Aynı ya da ilgili proje için, bir Akit Devletin teşebbüsü tarafından diğer Akit Devlette işe alınan hizmetli veya diğer personel kullanılarak ifa edilen ve on iki aydan fazla devam eden danışma hizmetleri de dahil hizmetleri" kapsamına alacağı hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, Çin mukimi firmanın Türkiye'ye gelmeksizin ifa ettiği CE uygunluk işareti hizmeti karşılığında firmanızdan elde ettiği geliri vergileme hakkı yalnızca Çin'e aittir. Bu durumda, Çin mukimine yapılacak ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapılmaması gerekmektedir. Öte yandan, Çin mukiminin Türkiye'de ifa edeceği hizmetlerin on iki aydan fazla devam etmesi durumunda Türkiye'nin iç mevzuatı çerçevesinde vergi alma hakkı doğacaktır.

Bununla birlikte, olayın gerçek mahiyeti ve ödemenin dayanağını teşkil eden sözleşme hükümlerine göre, yapılan ödemelerin Anlaşmanın 12 nci maddesinde belirtilen gayrimaddi hak bedeli niteliğinde olması durumunda, bu ödemelerin gayrimaddi hak bedeli olarak vergilendirileceği tabiidir. Bu durumda, Türkiye kaynaklı yapılacak ödemelerden Anlaşmanın 12 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca ödemenin gayrisafi tutarının %10'unu aşmayan oranda Türkiye'nin vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Anlaşmanın Türkiye'ye vergi alma hakkı tanıdığı durumda Türkiye'de ödenen vergi, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrasının (a) bendi gereğince Çin'de ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir.

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

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı KDV Kanununun;

1/1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai 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,

9'uncu maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği

hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (1/C-2.1.2.1) bölümünde,

"3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesine göre bir hizmetin KDV'nin konusuna girebilmesi için Türkiye'de ifa edilmesi gerekmektedir. Aynı Kanunun (6/b) maddesinde ise Türkiye'de yapılan veya faydalanılan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

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

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, Şirketinizin Çin'den ithal edeceği cep telefonlarının Avrupa Birliği ülkelerindeki piyasalarda dolaşıma girebilmesi için gerekli olan CE uygunluk işareti alabilmek amacıyla Çin mukimi uygunluk değerlendirme yetkisi olan firmadan Çin'de aldığı hizmetten Türkiye'de faydalanılacağından, bu hizmet KDV'ye tabidir. Söz konusu uygunluk değerlendirme hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin şirketinizce sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Bu şekilde beyan edilen verginin aynı döneme ilişkin 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkündür.”

GİB tarafından verilen (örnek mahiyetindeki) 03.06.2016 tarih ve 62030549-125[30-2015/226]-72250 sayılı özelgede ise, geçici süre ile yurtdışında görevlendirilen personele yapılan ödemelerin vergilendirilmesi ile yurtdışında kesilen vergilerin iadesi çerçevesinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Başkanlığımız ... Vergi Dairesi Müdürlüğü ... vergi kimlik numarasında kayıtlı ... unvanlı şirketinizin Kasım/2014 tarihine kadar mükellefiyeti bulunduğundan, 2014 takvim yılı başından itibaren şirketinizin bir personelinin Çin Halk Cumhuriyeti'nde geçici süre ile görevlendirdiğinden, söz konusu personelin Çin Halk Cumhuriyeti'nde çalıştığı süre içerisinde şirketiniz ile olan iş akdinin devam ettiğinden, kendisinin geçici görevli olduğu süre boyunca ücretinin tamamının şirketinizce ödendiğinden, söz konusu ödemelerin gelir vergisi tevkifatına tabi tutulduğundan ve aynı ücretler üzerinden Çin Halk Cumhuriyeti'nde de vergilendirme yapıldığından bahisle, yurtdışında kesilen vergilerin iade edilip edilmeyeceği ile iade edilecek söz konusu iadenin nasıl yapılacağı hususunda görüş talep edilmekte olup konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda yer almaktadır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 1 inci maddesinde;

"Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır." denilmiş, aynı kanunun 3 üncü Maddesinde ise "Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1. Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

2. Resmi daire ve müesseselere veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül ve teşebbüslere bağlı olup adı geçen daire, müessese, teşekkül ve teşebbüslerin işleri dolayısıyla yabancı memleketlerde oturan Türk vatandaşları (Bu gibilerden, buldukları memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratları dolayısıyla Gelir Vergisi'ne veya benzeri bir vergiye tabi tutulmuş bulunanlar, mezkur kazanç ve iratları üzerinden ayrıca vergilendirilmezler.)"

hükmüne yer verilmiştir.

Öte yandan, aynı kanunun 4 üncü maddesinde ise, ikametgahı Türkiye'de bulunanlar ile bir takvim yılı içinde Türkiye'de devamlı olarak altı aydan fazla oturanların Türkiye'de yerleşmiş sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu kapsamda, şirketiniz personelinin geçici bir süre ile yurtdışında görevlendirilmesi ve bu süre içerisinde ücretinin Türkiye'den ödenmesi nedeniyle işçi-işveren ilişkisinin devam etmekte olduğu görülmektedir. Bu durumda, söz konusu çalışanın Gelir Vergisi Kanunu'nun 3 üncü maddesinin 2 numaralı bendi uyarınca tam mükellef sayılması, Türkiye içinde ve dışında elde ettiği tüm kazanç ve iratları üzerinden Türkiye'de gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Yine Gelir Vergisi Kanunu'nun 61 inci maddesinde ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen

menfaatler olarak tanımlanmış, aynı Kanununun 94 üncü maddesinin 1 inci bendi ile hizmet erbabına ödenecek ücretlerin 103 ve 104 üncü maddeleri kapsamında gelir vergisi tevkifatına tabi tutulacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, "Türkiye Cumhuriyeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.1998 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Söz konusu Anlaşmanın "Kişilere İlişkin Kapsam" başlıklı 1 inci maddesinde, Anlaşmanın Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kişiler tarafından diğer Akit Devletten elde edilen kazançların hangi ülkede vergilendirileceğinin tespit edilebilmesi için öncelikle bu kişilerin hangi ülkede mukim olduklarının bilinmesi gerekmektedir.

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

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

2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin statüsü aşağıdaki şekilde belirlenecektir:

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

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

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

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

hükümlerini öngörmektedir.

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

Bu kapsamda, bahse konu personelin Türkiye'nin yanı sıra, Çin Halk Cumhuriyeti iç mevzuatınca bu ülkenin de mukimi olduğunun kabul edilmesi durumunda kişinin mukimi olduğu devlet, Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında yer alan kriterlerden önce yer alana öncelik verilmek suretiyle belirlenecektir.

Buna göre, söz konusu personel iç mevzuatımız hükümleri çerçevesinde Türkiye mukimi olarak kabul edilecek ve tüm dünya gelirleri üzerinden Türkiye'de vergiye tabi olacaktır.

Diğer taraftan Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler" başlıklı 15 inci maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları;

"1. 16, 18, 19, 20 ve 21 inci maddelerin hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği maaş, ücret ve diğer benzeri menfaatler bu hizmet diğer Devlette ifa edilmedikçe, yalnızca ilk bahsedilen Akit Devlette vergilendirilebilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Akit 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 Akit Devlette ilgili takvim yılı içinde bir veya birkaç seferde toplam 183 günü aşmamak üzere kalırsa, ve

b) Ödeme bu diğer Akit 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."

hükümlerini öngörmektedir.

Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ni düzenleyen 23 üncü maddesinde ise;

" 1. Türkiye mukim olanlar için çifte vergilendirme aşağıdaki şekilde önlenecektir.

Bir Türkiye mukimi, bu Anlaşma hükümleri uyarınca hem Çin'de hem de Türkiye'de vergilendirilebilen bir gelir elde ettiğinde, Türkiye, Türk vergi mevzuatının yabancı vergilerin mahsubuna ilişkin hükümleri saklı kalmak üzere, bu kişinin gelirine isabet eden vergiden, Çin'de aynı gelir üzerinden ödenen verginin mahsubuna müsaade edecektir. Bununla beraber söz konusu mahsup, Çin'de vergilendirilebilen gelir için, mahsuptan önce Türkiye'de hesaplanan vergi miktarını aşmayacaktır."

hükmü yer almaktadır.

Buna göre, Türkiye'de mukim durumunda olan söz konusu personelin Çin'de ifa ettiği hizmetler bakımından 15 inci maddesinin 2 nci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan üç koşulun bir arada gerçekleşmesi durumunda vergileme hakkı yalnızca Türkiye'ye ait olacak; birinin ihlal edilmesi halinde ise Anlaşmanın 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasının son cümlesi uyarınca söz konusu ücret gelirlerinden Çin Halk Cumhuriyeti'nin de vergileme hakkı doğacaktır. Böyle bir durumda ortaya çıkan çifte vergilendirme ise, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesi hükümlerince önlenecek olup, anılan madde çerçevesinde ücret gelirleri için Çin Halk Cumhuriyeti'nde ödenen vergi tutarı Türkiye'de bu türden gelirlere ilişkin ödenecek vergiden mahsup edilebilecek, bununla beraber bu mahsup, söz konusu gelir için mahsuptan önce hesaplanan Türkiye'deki vergiyi aşmayacaktır.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanunu'nun 123 üncü maddesi uyarınca tam mükellefiyete tabi mükelleflerin yabancı memleketlerde elde ettikleri kazanç ve iratlardan mahallinde ödedikleri benzeri vergileri, Türkiye'de tarh edilen Gelir Vergisi'nin yabancı memleketlerde elde edilen kazanç ve iratlara isabet eden kısmından anılan maddede açıklanan usul ve şekle uyulmak kaydıyla indirebilmelerine imkan veren hükümleri de Anlaşmanın 23 üncü maddesince saklı tutulmaktadır.

Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için, Türk yetkili makamlarından alınacak ve kendisinin Türkiye'de mukim olduğunu gösterir bir belgenin (mukimlik belgesi) Çin Halk Cumhuriyeti yetkili makamlarına ibraz edilmesi gerekmektedir."

GİB tarafından verilen (benzer konu ve içerikteki) 23.01.2020 tarih ve 62030549-120[61-2017/1105]-E.87594 sayılı özelgede de, geçici süre ile yurtdışında görevlendirilen personele yapılan ödemelerin vergilendirilmesi ile yurtdışında kesilen vergilerin iadesi çerçevesinde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda şirketiniz personelini grup şirketinde çalışmak üzere 2017 yılı Mart ayında geçici görevlendirme ile üç yıllığına Fransa'ya gönderdiğiniz, personelinizin söz konusu süre zarfında Fransa'da ikamet edeceği ve Türkiye'de ikametgahı olmayacağı, personelinizin firmanız ile olan kontratının devam edeceği, bu süre zarfında ücretinin bir kısmının firmanız tarafından bordro aracılığı ile ödenmeye devam edeceği kalan kısmının ise Fransa mukimi grup şirketiniz tarafından ödeneceği belirtilerek söz konusu ücret ödemesinin gelir ve damga vergisine tabi olup olmadığı hususunda tereddüt edildiği anlaşılmış olup konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

I- GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun;

1 inci maddesinde, "Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır."

3 üncü maddesinde, "Aşağıda yazılı gerçek kişiler, Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler;

.....

"Ücretin tarifi" başlıklı 61 inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

.....

94 üncü maddesinde ise;

1. Hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61 inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre,

... tevkifatı yapılır."

hükümleri yer almaktadır.

Bu açıklamalara göre iç mevzuatımıza göre, geçici görevlendirme ile üç yıllığına Fransa'ya gönderdiğiniz personelin tam mükellefiyet esasına göre vergilendirilmesi gerekmektedir.

II- ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN:

Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının hükümleri 01.01.1990 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Söz konusu Anlaşmanın "Kişilere İlişkin Kapsam" başlıklı 1 numaralı fıkrasında Anlaşmanın Akit Devletlerden birinin veya her ikisinin mukimi olan kişilere uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. Bu kişiler tarafından diğer Akit Devletten elde edilen kazançların hangi ülkede vergilendirileceğinin tespit edilebilmesi için öncelikle bu kişilerin hangi ülkede mukim olduklarının bilinmesi gerekmektedir.

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

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

2. 1 inci fıkra hükümleri dolayısıyla bir gerçek kişi her iki Akit Devlette de mukim olduğunda, bu kişinin statüsü aşağıdaki kurallara göre belirlenecektir:

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

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

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

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

hükümlerini, Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler"i düzenleyen 15 inci maddesinin 1 ve 2 numaralı fıkraları ise;

"1. 16, 18, 19, 20 ve 21 inci madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmedikçe, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilebilecektir. 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 takvim yılı içinde bir veya bir kaç seferde 183 günü aşmamak üzere kalırsa, ve

b) Ödeme, bu diğer Akit 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."

hükümlerini öngörmektedir.

Anlaşmanın 4 üncü maddesi hükümlerine 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. Bu çerçevede, anılan personel Gelir Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin 2 numaralı bendine göre tam mükellefiyet kapsamında değerlendirildiğinden, Anlaşmanın 4 üncü maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca Türkiye mukimi olarak kabul edilecektir. Bununla birlikte, söz konusu personelin Fransa iç mevzuatı gereğince, bu ülkede mukim olduğunun kabul edilmesi ve personelin bu durumu "mukimlik belgesi" ile belgelemesi halinde oluşacak olan çifte mukimlik durumu ise maddenin 2 nci fıkrasında belirtilen kriterler dikkate alınarak bertaraf edilecektir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde, anılan personelin Anlaşmanın 4 üncü maddesi gereğince Fransa mukimi olduğu tayin edilmişse, bu kişinin Anlaşmanın 15 inci maddesinin 1 inci fıkrasına göre şirketinizden elde ettiği ücret, maaş ve diğer menfaatlara ilişkin hizmet Türkiye'de ifa edilmedikçe söz konusu ücret geliri üzerinden vergi alma hakkı Fransa'ya ait olacaktır.

Anılan personelin Anlaşmanın 4 üncü maddesi çerçevesinde Türkiye mukimi olduğu tayin edilmişse, bu kişinin Fransa'da ifa ettiği hizmetler bakımından 15 inci maddenin 2 nci fıkrasının (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan üç koşulun bir arada gerçekleşmesi durumunda vergileme hakkı yalnızca Türkiye'ye ait olacak; birinin ihlal edilmesi halinde ise Fransa'nın da bu ücret gelirlerinden vergi alma hakkı olacaktır. Böyle bir durumda yol açılacak çifte vergilendirme ise, Anlaşmanın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" ne ilişkin 23 üncü maddesi hükümlerince önlenemez olup; anılan maddenin 1 inci fıkrası çerçevesinde ücret gelirleri için Fransa'da ödenen vergi tutarı Türkiye'de bu türden gelirlere ilişkin ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir.

III- DAMGA VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde, bu Kanuna ekli (1) sayılı tabloda yazılı kağıtların damga vergisine tabi olduğu, bu Kanundaki kağıtlar teriminin, yazılıp imzalanmak veya imza yerine geçen bir işaret konmak suretiyle düzenlenen ve herhangi bir hususu ispat veya belli etmek için ibraz edilebilecek olan belgeler ile elektronik imza kullanılmak suretiyle manyetik ortamda ve elektronik veri şeklinde oluşturulan belgeleri ifade edeceği hüküm altına alınmıştır.

Aynı Kanuna ekli (1) sayılı tablonun "IV. Makbuzlar ve diğer kağıtlar" başlıklı bölümünün 1/b fıkrasında, maaş, ücret, gündelik, huzur hakkı, aidat, ihtisas zammı, ikramiye, yemek ve mesken bedeli, harcırah, tazminat ve benzeri her ne adla olursa olsun hizmet karşılığı alınan paralar (avans olarak ödenenler dahil) için verilen makbuzlar ile bu paraların nakden ödenmeyerek kişiler adına açılmış veya açılacak cari hesaplara nakledildiği veya emir ve havalelerine tediyeye olunduğu takdirde nakli veya tediye temin eden kağıtların nispi damga vergisine tabi olduğu hükme bağlanmıştır.

Buna göre, şirketinizin Fransa'da geçici görevlendirme sonucu çalışacak personele Türkiye'de yapacağı ücret ödemeleri nedeniyle düzenlenen kağıtların, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun IV/1-b fıkrası uyarınca damga vergisine tabi tutulması gerekmektedir."

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- Yurt dışında yerleşik kurumdan, doğrudan doğruya fiilen/fiziken yurt dışında alınan eğitim hizmeti karşılığı, Hollanda'da yerleşik Tradecem BV tarafından ticari kazanç elde edilmiş olduğundan, bu hizmet karşılığı olarak yapılan ödeme, KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca herhangi bir vergi tevkifatına konu edilmeyecektir.

2- Eğitim hizmeti yurtdışında ifa edilip (üretilmiş) ve bu hizmetten yurtdışında yararlanılmış (tüketilmiş) olduğundan, verilen bu hizmet Türkiye'de KDVK'nin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla yapılan ödeme üzerinden KDVK'nın 9'uncu madde düzenlemesi uyarınca mükellef kurumun vergi tevkifatı yükümlülüğü de bulunmamaktadır.

3- Alınan bu eğitim hizmeti bedeli olarak 31.10.2021 tarihinde yapılan 250.000,00 TL ödeme, 2021 hesap dönemi kurum kazancının tespitinde dönem gideri olarak dikkate alınabilecektir.

4- Üretime konu kimyasal ürünlerin 5 yıl boyunca AB ülkelerine ihraç edilebilmeleri için gerekli ihracat uygunluk/standardizasyon beyanı (EN ISO/IEC 17050-101) ve ürün kimlik/lisans belgelendirmesi için yapılan (net 100.000,00 TL) ödemenin brüt tutarı olan 111.111,11 TL üzerinden, alınan hizmetin gayri maddi hak iktisabına yönelik olduğu değerlendirilmesi ile KVK'nın 30'uncu maddesi ve Almanya ile yapılan ÇVÖA hükümleri kapsamında %10 oranında ve $(111.111,11 \times 10) = 11.111,11$ TL tutarında Kurumlar Vergisi kesintisi yapılmalıdır.

5- Yurtdışından alınan hizmetten Türkiye'de faydalanılmış bulunulduğundan, yapılan ödeme (111.111,11 TL) üzerinden KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca (%18 oranında) $(111.111,11 \times 18) = 19.999,99$ TL tutarında vergi kesintisi yapılmasına yönelik sorumluluk da doğmaktadır.

6- İfa edilen hizmet ile 5 yıl süresince geçerli bir hak elde edilmiş bulunulduğundan, yapılan ödemenin aktifleştirerek, 5 yıl içerisinde (her bir hesap dönemi için $(111.111,11 / 5) = 22.222,22$ TL olarak itfa

edilmesi/giderleştirilmesi gereklidir.

7- PITT Chemical Industries Ltd.'de geçici süreli olarak görevlendirilmiş bulunan personele Türkiye'deki şirket hesaplarından aylık ücret ödemesi yapılması ve bu ödemenin dönem gideri olarak kabulünde (770-Genel Yönetim Giderleri hesabında kayıt altına alınmasında) vergisel bir eleştiri bulunmamaktadır.

8- Şirket çalışanı Feridun ÇÖLGEÇEN, GVK düzenlemeleri uyarınca tam mükellef gerçek kişi olarak kabul edilecektir.

9- Şirket çalışanına Türkiye'den İngiltere'de ödenen ücret üzerinden vergilemenin, Türkiye-İngiltere arasında düzenlenen ÇVÖA hükümleri uyarınca mukimi olduğu kabul edildiği ülkede yapılması gerekmektedir.

10- ÇVÖA hükümlerinde, mukim olunan ülkenin saptanmasına dair belirlenmiş bulunan koşullardan birinin sağlanamaması ve/veya tereddüt oluşması halinde Türkiye'de ödenen ücret üzerinden mükellef kurum tarafından GVK'nın 61, 94 ve 103'üncü maddeleri uyarınca Gelir Vergisi kesilerek beyan edilecektir. Ücret ödemesi üzerinden benzer bir vergi kesintisinin İngiltere'de de yapılmış olması halinde bu ülkede ödenen vergi tutarı Türkiye'de bu türden gelirlere ilişkin ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir.

11- Ücret geliri için hem Türkiye'de hem de yurtdışında gelir vergisi ödenmiş olunması halinde, ücretlinin, ÇVÖA hükümleri uyarınca Türkiye'de, kesintinin yapılarak beyan edildiği vergi dairesine başvurarak aynı ücret üzerinden (mükerrer olarak) ödediği gelir vergisini iade istemesi gerekmektedir.

12- Feridun ÇÖLGEÇEN adlı çalışanın İngiltere'de yerleşik PITT Chemical Industries Ltd.'de geçici süreli olarak görevlendirilmesi nedeniyle yapılan ödeme üzerinden KDV yönünden vergiye konu edilecek bir işlem/beyan bulunmamaktadır.

13- 2022 yılında Hollanda Borsası'nda (AEX) ihraç edilmesi planlanan tahvil için, belirli bir süre Türkiye'de bulunulmaksızın/Hollanda'da ifa edilen serbest meslek faaliyeti olarak, Paul VERHOEVEN'den alınan Hollanda finansal piyasasının araştırılması, finansal pazarlama ve hukuk danışmanlığı hizmeti, yurt dışında ifa edilmiş ve yine bu hizmetten yurt dışında yararlanılmış bulunulduğundan, serbest meslek kazancına dair yapılan avans ödemesi üzerinden KVK'nın 30'uncu kapsamında herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

14- Tanımlı serbest meslek hizmeti yurtdışında ifa edildiğinden (üretildiği) ve hizmetten yurtdışında yararlandığından (tüketildiği) verilen bu hizmet Türkiye'de KDV'nin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla yapılan ödeme üzerinden KDVK'nın 9'uncu madde düzenlemesi uyarınca vergi tevkifatı yükümlülüğü de bulunmamaktadır.

15- 2022 yılında Hollanda Borsası'nda (AEX) ihraç edilmesi planlanan tahvil için Hollanda'da alınan bu hizmet için belirlenerek/hesaplanarak, 2021 hesap dönemi giderleri arasında değerlendirilebilecek herhangi bir mali/ticari/finansal tutar bulunmamaktadır.

16- Taraflar arasında akdedilen 31.10.2021 tarihli sözleşmede yer alan veya içerdiği bilgiler (ihraç edilecek tahvilin yüzde biri oranında olmak üzere belirlenecek tutar) üzerinden hesaplanabilen "belli para" (vergi matrahı), sözleşme hükümlerinden Türkiye'de yararlandığı için Damga Vergisine konu edilecektir. Hesaplanan Damga Vergisi Ekim/2021 vergilendirme döneminde beyan edilecektir.

Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar: Üretilen kimyasal ürünlerin 5 yıl boyunca AB ülkelerine ihraç edilebilmeleri için gerekli ihracat uygunluk/standardizasyon beyanı (EN ISO/IEC 17050-101) ve ürün kimlik/lisans belgelendirmesi için Almanya'da yerleşik (yetkili test/laboratuvar) Fassbinder GMBH'den alınan hizmetin "ticari kazanç" niteliğini taşıdığı tartışılarak, ödemenin KVK tevkifatına konu edilmemesi gerektiğine dair verilecek yanıtta da soru içeriğine uygun olarak belirlenmiş puan verilecektir.

YANIT 4 (20 puan): Bu başlık altında hem 4 hem de 6 numaralı işlemlere/sorulara ilişkin KVK'nın 5/1-a, b, c ve e bentlerinde düzenlenmiş vergi istisnalarına ilişkin ortak açıklamalara toplu olarak yer verilecek olup, 6 numaralı işlem/soru başlığında ilgili sorunun yanıtlanması için (bu maddelerde yer alan) yasal/idari düzenlemelere ayrıca değinilmeyecektir.

Bilindiği üzere, KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, iştirak kazançları istisnası düzenlenmiştir.

Buna göre kurumların;

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,

2) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun kârına katılma imkanı veren kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde ettikleri kâr payları,

3) Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu katılma payları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Ancak, diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları bu istisnadan yararlanamaz.

1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinde, KVK'nın 5'nci maddesinde her bir bentte düzenlenilmiş vergi istisnalarına yönelik ayrı ayrı başlıklar halinde yapılan açıklamalar aşağıdaki gibidir.

“Tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları, 6322 sayılı Kanununun 34 üncü maddesiyle KVK'nın 5 inci maddesinde yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 1/1/2013 tarihinden itibaren uygulanmak üzere kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

Bu maddedeki düzenleme, yalnızca tam mükellefiyete tabi kurumların sermayelerine iştirak edilmesi suretiyle kurumlarca elde edilen kâr paylarını kapsamaktadır. Kâr payını alan kurumun tam veya dar mükellefiyete tabi olmasının istisnanın uygulanmasında bir önemi bulunmamaktadır.

Dar mükellef bir kurumdan, bir başka ifadeyle kanuni ve iş merkezi Türkiye dışında bulunan bir kurumdan kâr payı alan kurumlar ise bu bent ile düzenlenen iştirak kazançları istisnasından yararlanamayacaktır.

Bu istisna ile mükerrer vergilemenin önlenmesi amaçlanmaktadır. İstisnaya konu kazanç, esas itibarıyla kazancın elde edildiği ilk kurumda kurumlar vergisine tabi tutulduğundan, kazancın kâr dağıtım yoluyla intikali sağlanan diğer kurumlarda da kurumlar vergisine tabi tutulmasının önüne geçilmek istenmiştir.

Tam mükellef bir kurumdan elde edilen iştirak kazancının, bu kurumda genel vergi rejimi uyarınca vergilenmiş veya kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlardan oluşması veya kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin kapsamı dışında bırakılmış veya düşük oranda vergi kesintisi yapılmış olması, istisna uygulamasına engel teşkil etmeyecektir.

Kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları da kazancın elde edildiği ilk kurumda vergilendirilmektedir. Bu şekilde kâr payı elde eden kurumlarda da mükerrer vergilemenin önüne geçmek için öteden beri uygulandığı üzere kurucu senetleri ile diğer intifa senetlerinden elde edilen kâr payları Kanunda iştirak kazançları arasında sayılmıştır. Aksi uygulama, aynı kazanç üzerinden mükerrer vergi alınma olasılığı ortaya çıkartır ki bu istisnaya KVK'nın lafzında da yer verilmek suretiyle konuya açıklık kazandırılmış olmaktadır.

Aynı şekilde, GVK'nın 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Dolayısıyla, kurumların başka bir kuruma iştirak etmeleri nedeniyle bu kurumun yönetim kurulunda bulunan temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları kâr payları da iştirak kazancı istisnasından yararlanabilecektir.

İştirak kazançları istisnası uygulaması açısından, kurumlar vergisi mükelleflerinin iştirak ettikleri tam mükellef kuruma hangi oranda iştirak ettiklerinin bir önemi bulunmamaktadır. İştirak oranına bakılmaksızın tam mükellef kurumlardan elde edilen kâr paylarının tamamı kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Ayrıca, kâr payını elde eden kurumun tam mükellef kuruma belli bir süre iştirak etme şartı da aranılmamaktadır.

Öte yandan, tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonu ve ortaklıklarının katılma payları ile hisse senetlerinden elde edilen kâr payları hariç olmak üzere diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanamayacaktır.

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

-İstisnadan yararlanabilmek için;

-İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,

-İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,

-İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,

-İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,

-İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15 oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

-İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır. İştirak oranı %10'dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekle birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için iştirak edilen yurt dışındaki kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanunu çerçevesinde kurum olarak nitelendirilmekle beraber anonim veya limited şirket niteliğinde olmayan kurumlardan elde edilecek iştirak kazançlarının bu istisnadan yararlanması mümkün olmayacaktır.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanabilmek için iştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin her ikisinin de Türkiye'de olmaması gerekmektedir.

İştirak payını elinde tutan kurumun yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması İştirak payını elinde tutan kurumun, iştirak kazancını elde ettiği tarih itibarıyla yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması gerekmektedir. %10 iştirak oranının, kazancın elde edildiği tarihten geriye doğru kesintisiz olarak bir yıl süreyle devam ettirilmiş olması da şarttır.

İştirak payını elinde tutan kurumun yurt dışı iştirak paylarını, iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla en az bir yıl süreyle ve kesintisiz olarak elde tutması gerekmektedir. Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için bir yıllık elde tutulma süresinin tespitinde, sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınacaktır.

İştirak kazançlarının, kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil olmak üzere doğduğu ülke kanunları uyarınca en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri bir vergi yükü taşıması gerekmektedir.

Vergi yükü, yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede ilgili dönemde tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere, toplam gelir ve kurumlar vergisi benzeri verginin, bu dönemde elde edilen toplam dağıtılabılır kurum kazancı ile tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi toplamına oranlanması suretiyle tespit edilecektir.

Dağıtılabılır kurum kazancının tespitinde, dönem kârından ayrılan karşılıklar ile yedek akçeler, dağıtılabılır kârın bir unsuru olarak kabul edilecektir. İlgili ülke mevzuatı uyarınca ayrılması zorunlu olan yedek akçeler de dağıtılabılır kâr olarak değerlendirilecektir. Diğer taraftan, bulunduğu ülke vergi mevzuatı

uyarınca vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak indirimi kabul edilmeyen giderlerin, fiilen yapılmış olup dağıtılması mümkün olmadığından, dağıtılabilir kurum kazancına ilave edilmemesi gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançlarına ilişkin vergi yükünün hesabında, fiili yükün dikkate alınması gerekmektedir. Kâr dağıtımı, geçmiş yıl kârlarından veya yedeklerden de yapılabileceği için mükelleflerin, hangi yılın kazancını dağıttıklarına kendilerinin karar vermeleri gerekmektedir. Dolayısıyla, vergi yükü geçmiş yıl karlarının veya yedeklerin ilgili olduğu dönemler itibarıyla ayrı ayrı hesaplanacaktır.

Yurt dışındaki iştirakin kazancı içinde istisna kazanç unsuru bulunması halinde, kazançta istisna uygulandıktan sonra bulunan matrah üzerinden hesaplanan vergi, vergi yükünün tespitinde dikkate alınacaktır. Öte yandan, geçmiş yıl zararlarının mahsubundan sonra hesaplanan bir verginin çıkmaması veya düşük çıkması durumunda, zarar mahsubundan sonraki matraha isabet eden vergi tutarı bulunacak ve bu tutara göre vergi yükünün tespiti yapılacaktır.

Uygulamaya dair KVK'nın 1 seri numaralı Genel Tebliğinde (5.2.1.5. Ayrımında) verilen örnekler aşağıdaki gibidir:

Örnek 1: (Y) A.Ş.'nin bir yılı aşkın süreden beri sermayesine %20 oranında iştirak ettiği televizyon üretimi ve satışı alanında faaliyet gösteren yurt dışındaki (Z) A.Ş.'nin ticari kazancının 270 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen gider tutarının 30 birim, dolayısıyla vergiye tabi kazancının 300 birim olduğunu ve bu kazancın 200 biriminin vergiden istisna olduğunu varsayalım. Aynı zamanda, bu ülkede vergi oranının %25 olması durumunda, vergiye tabi kurum kazancı $*(270+30)-200=+100$ birim olacaktır. Hesaplanacak kurumlar vergisi benzeri vergi ise $(100 \times \%25=)$ 25 birim olacak ve bu verginin, dağıtılabilir kazanç olan $(270-25=)$ 245 birim ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 25'in toplamı olan 270'e oranlanması $(25/270)$ sonucu bulunacak vergi yükü %9,26 olacaktır. Dolayısıyla elde edilen yurt dışı iştirak kazancı, en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımadığından, bu kurumdan elde edilen iştirak kazancının yurt dışı iştirak kazancı istisnasından yararlanması mümkün olmayacaktır.

Buna karşılık, yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede söz konusu istisnadan yararlanılmaması halinde, yurt dışı iştirakin kurum kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisi $(300 \times \%25=)$ 75 birim olacak ve bu verginin, kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan dağıtılabilir kazanç olan $(270-75=)$ 195 birim ile hesaplanan kurumlar vergisi olan 75'in toplamı olan $(195+75=)$ 270 birime oranlanması $(75/270)$ sonucu ortaya çıkacak olan vergi yükü %27,78 birim olacaktır. Bu durumda, anılan iştiraktan elde edilen iştirak kazançlarının istisnadan yararlanması gerekmektedir.

Örnekte, yurt dışındaki (Z) Kurumunun kâr payı dağıtması durumunda dağıtılan kâr payları üzerinden ayrıca vergi kesintisi yapılması söz konusu ise yapılacak vergi kesintisinin de vergi yükünün hesabında dikkate alınacağı tabiidir.

Ayrıca, ilgili ülkede istisna kazançlar üzerinden kesinti suretiyle bir vergi ödenmiş olması halinde, toplam vergi yükünün hesabında ödenen bu verginin de dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak maddede, vergi yükünün hesabında yurt dışındaki iştirakin bulunduğu ülkede tahakkuk eden ve kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergilerin dikkate alınacağı belirtilmiştir. Madde gerekçesinde verilen örnekte de yurt dışı iştirakin bulunduğu ülkede, kendi kazançları üzerinden tahakkuk eden vergiler, vergi yükünün hesabında dikkate alınmıştır. Bu nedenle vergi yükü hesaplanırken iştirak edilen yabancı kurumun bulunduğu ülkedeki tahakkuk eden gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin dikkate alınması gerekmektedir. Söz konusu kurumun başka ülkelerde ödediği veya kurum kazancının dolaylı olarak Türkiye'ye transferinde ödenen vergilerin bu hesaplama dahil edilmemesi gerekmektedir.

Örnek 2: Yurt dışı iştirakin ticari bilançosuna göre oluşan kurum kazancının 90 birim, vergiye tabi kazancın tespitinde gider olarak kabul edilmeyen tutarın 10 birim olması durumunda, vergiye tabi kazanç 100 birim olacaktır. Bu tutarın 50 birimlik bölümünün vergiden istisna edilmiş olması ve ilgili ülkedeki kurumlar vergisi oranının da %15 olması halinde, hesaplanacak kurumlar vergisi $[(100-50) \times \%15=+ 7,5$

birim olacaktır. Bu kurumun vergiden istisna edilmiş olan 50 birimlik kazancı üzerinden %5 oranında vergi kesintisi yapılmıştır. Hesaplanan kurumlar vergisi ile kesilen verginin (7,5+2,5=10) toplamının, dağıtılabilir kazanç (90-10= 80 birim) ile hesaplanan toplam verginin (10 birim) toplamı olan 90 birime oranlanması sonucunda (10/90) vergi yükü %11,1 olacaktır.

Bu durumda, her ne kadar ilgili ülke mevzuatına göre uygulanan nominal vergi oranı %15 olsa da gerçek vergi yükü %11,1 olacaktır.

Örnek 3: Yurt dışı iştirakin ilgili ülkedeki kurum kazancı 150.000 birim, istisna kazancı 100.000 birim ise bu ülkedeki vergiye tabi matrah 50.000 birim olacaktır. Bu matrah üzerinden %10 oranında 5.000 birim vergi tahakkuk ettiği varsayıldığında, bu kazanç üzerindeki vergi yükü (5.000/150.000) %3,33 olacaktır. 150.000 birim kazancı olan kurumun, ilgili yılda uygulanacak istisna kazancının bulunmaması ancak, 100.000 birim geçmiş yıl zararının bulunması durumunda tahakkuk eden vergi yine 50.000 birim matrah üzerinden 5.000 birim olacak, ancak bu durumda vergi yükü (5.000/50.000) %10 olacaktır.

İştirak kazançlarının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Elde edilen iştirak kazançlarının elde edildiği dönemde kurum kazancına dahil edilmesi zorunlu olup bu kazançların kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmeyen kısmı istisnadan yararlanamayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen yurt dışı iştirak kazançları, daha sonraki yıllarda Türkiye'ye transfer edilse dahi anılan istisnadan yararlanamayacaktır.

Örneğin, yabancı kurum tarafından 2006 yılı Şubat ayında kâr dağıtımı yapılması halinde, bu iştirak kazancı Türkiye'de 2006 yılı kurum kazancına dahil edilerek, bu hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesi ile beyan edilecek olup söz konusu kazancın beyanname verme süresinin sonuna kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olması şartıyla istisnadan yararlanılabilecektir.

Geçici vergi dönemleri açısından, iştirak kazançlarının ilgili geçici vergi dönemine ait beyannamenin verileceği tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi halinde, bu geçici vergi döneminden itibaren istisnadan yararlanılabileceği mümkün olacaktır.

Türkiye'ye transfer edilen yurt dışı iştirak kazançlarının, Türk Lirasına çevrilme zorunluluğu bulunmamaktadır. İştirak kazancı, dağıtıldığı dönemde elde edilmiş sayılacağından, transfer tarihinde ortaya çıkan olumlu veya olumsuz kur farkları istisna tutarının tespitinde dikkate alınmayacaktır.

Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır.

Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre kurulan şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunu belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır. Bu şartları taşımayan veya başka faaliyet konularıyla da uğraşan şirketlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendi ile kazancın elde edildiği tarih itibarıyla aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlası, tam mükellef olmayan anonim veya limited şirket niteliğindeki şirketlerin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştiraktan oluşan tam mükellefiyete tabi anonim şirketlerin, en az 2 tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kurum kazançları, kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Buna göre, bentte yer alan istisnadan sadece belli şartları taşıyan tam mükellefiyete tabi anonim şirketler yararlanabilecek olup anonim şirketin;

-Yurt dışı iştiraklerinin anonim veya limited şirket niteliğinde olması ve bu iştiraklerin Türkiye’de tam mükellef olmaması,

-Yurt dışı iştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla; aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışında kalan aktif toplamının %75 veya daha fazlasının yurt dışı iştirak hisselerinden oluşması ve yurt dışı iştiraklerinin her birinin sermayesine en az %10 oranında iştirak etmesi

-Satışa konu iştirak hisselerini, elden çıkarma tarihi itibarıyla en az iki tam yıl (730 gün) süreyle aktifinde tutmuş olması gerekmektedir.

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

Örneğin; Türkiye’de tam mükellef olan (A) A.Ş.’nin 13/1/2006 tarihi itibarıyla üç tam yıldır aktifinde bulunan ve aralıksız olarak en az bir yıl süreyle nakit varlıklar dışındaki aktif toplamının %80’i tam mükellef olmayan (B), (C) ve (D) anonim veya limited şirket mahiyetindeki şirketlere iştirakten oluşmaktadır. Söz konusu yurt dışı iştiraklerinin bilançoda görülen kayıtlı değeri 400.000.- YTL, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı ise 500.000.- YTL’dir. (A) A.Ş.’nin bu şirketlerin sermayesine iştirak payları da aşağıdaki gibidir:

-(B) Şirketinin sermayesi 500.000.- YTL, (A) A.Ş.’nin sermaye payı 250.000.- YTL,

-(C) Şirketinin sermayesi 200.000.- YTL, (A) A.Ş.’nin sermaye payı 100.000.- YTL,

-(D) Şirketinin sermayesi 1.000.000.- YTL, (A) A.Ş.’nin sermaye payı 50.000.- YTL’dir.

Bu takdirde, (A) A.Ş.’nin (D) Şirketindeki sermaye payı %5 olduğundan ve bu iştirak payı dışındaki iştiraklerin (A) A.Ş.’nin nakit varlıklar dışındaki aktif toplamına oranı $*(250.000+100.000)/500.000=+$ %70 olacağından, bu kurum istisna uygulaması için gereken şartları taşımamaktadır. Bu nedenle, yurt dışı iştirak hisselerinin satışından elde edilecek kazançlar istisnadan yararlanamayacaktır.

Şayet, (A) A.Ş.’nin (D) Şirketi dışında kalan diğer şirketlere iştirak etmesi nedeniyle, nakit varlıklar dışındaki aktif toplamı %75 şartını taşıyor olsaydı, (D) şirketine ait iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan kazançlar için de istisnadan yararlanılabilecekti.

Nakit ve benzeri varlıklar olarak; şirketin kasasında veya bankada bulunan nakit varlıklar, şirket tarafından alınan çekler, altın, Devlet tahvili, Hazine bonusu, Toplu Konut İdaresince çıkarılan veya İMKB’de işlem gören hisse senetleri, tahvil ve bonoların anlaşılması gerekmektedir.”

KVK’nın 5/1-b ve c bentlerinde yer alan vergi istisnalarının uygulamasına dair GİB tarafından verilen özgelgelere örnek mahiyetinde bulunanları aşağıya alınmışlardır.

GİB tarafından verilen 01.02.2023 tarih ve 62030549-125[5-2018/317]-264019 sayılı özgelgede, gerek KVK’nın 5/1-b ve h, gerekse vergi yükünün tespitine yönelik aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, inşaat ve onarım işleri ile iştirak ettiği, tarihinde de, inşaat ve onarım işi yapmak üzere İngiltere kanunları getirdiği zorunluluk uyarınca hisselerinin tamamı şirketinize ait olmak üzere kurulduğu, bu kez %100 hissedarı olduğunuz bina inşaatı yapmak üzerehisseli olarak yabancı bir ortakla 'de yılında , elde ettiği kârın ... kanunları uyarınca oranında kurumlar vergisine tabi olduğu, yapılan kâr dağıtımının ise yine İngiltere kanunları uyarınca vergiden istisna edildiği belirtilerek, bu gelir dışında başka bir faaliyeti bulunmayan , elde ettiği kârın hissedarı olduğu Şirketinize transferinin, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı veya aynı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi uyarınca yurt dışı inşaat onarım işi kazanç istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde kurumlar vergisine tabi kurumlar sayılmış olup, aynı Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında da bu kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların tam mükellef olarak gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasında,

"(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

b) "Kanunî ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan anonim ve limited şirket niteliğindeki şirketlerin sermayesine iştirak eden kurumların, bu iştiraklerinden elde ettikleri aşağıdaki şartları taşıyan iştirak kazançları;

1) İştirak payını elinde tutan şirketin, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az % 10'una sahip olması,

2) Kazancın elde edildiği tarih itibarıyla iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süreyle elde tutulması (Rüçhan hakkı kullanılmak suretiyle veya yurt dışı iştirakin iç kaynaklarından yapılan sermaye artırımları nedeniyle elde edilen iştirak payları için sahip olunan eski iştirak paylarının elde edilme tarihi esas alınır.),

3) Yurt dışı iştirak kazancının kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler dahil iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması; iştirak edilen şirketin esas faaliyet konusunun, finansal kiralama dahil finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye'de uygulanan kurumlar vergisi oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması,

4) İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi.

..." hükmüne yer verilmiştir.

Diğer taraftan, mezkur Kanunun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükmüne bağlanmıştır.

Öte yandan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.2.2. Yurt dışındaki inşaat işlerinin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda istisna uygulaması" başlıklı bölümünde;

"Yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır.

Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre kurulan şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır. Bu şartları taşımayan veya başka faaliyet konularıyla da uğraşan şirketlerin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır."

açıklamaları yer almaktadır.

Aynı Tebliğin "5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile ilgili teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" başlıklı bölümünde ise; "Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi ile yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılan kazançlar herhangi bir koşula bağlanmaksızın kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

...

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

...

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işleri bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarma işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarma işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir.

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

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, hisselerinin tamamına iştirak ettiğiniz firmasının %50 nispetinde ortağı olduğu elde ettiği iştirak kazancının kanunları uyarınca vergiden istisna olması ve firmasının istisna kazancının dışında başka bir kazancının bulunmaması nedeniyle, yurt dışı iştirakinizden elde edilen kazanç Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde yer alan "...iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az % 15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşıması." şartının ihlali sayılacağından söz konusu istisnadan yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır.

Diğer taraftan, de inşaat işlerinin yapılabilmesi için zorunlu olarak kurmuş olduğunuz oranında ortaklığıyla kurulmuş olan yine mukimi elde etmiş olduğu kar payını hissedarı sıfatıyla şirketinize aktarması halinde elde edilen bu kazanç, şirketinizce yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla yapılan inşaat, onarım ve montaj işlerinden elde edilen kazanç olarak değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendindeki istisnaya konu edilemeyeceği tabiidir."

KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, 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.

İstisnaya konu olan taşınmazlar, Türk Medeni Kanununda "Taşınmaz" olarak tanımlanan ve esas niteliği bakımından bir yerden başka bir yere taşınması mümkün olmayan, dolayısıyla yerinde sabit olan mallardır. Bunlar Türk Medeni Kanununun 704 üncü maddesinde;

- Arazi,
- Tapu siciline ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli haklar,
- Kat mülkiyeti kütüğüne kayıtlı bağımsız bölümler olarak sayılmıştır.

Elden çıkarılacak taşınmazlardan doğacak kazancın, bu istisna uygulamasına konu olabilmesi için taşınmazın Türk Medeni Kanununun 705 inci maddesi gereğince kurum adına tapuya tescil edilmiş olması gerekmektedir. Bu nedenle, ilgili kurum adına tapuya tescili yapılmamış bir binanın satışından doğan kazançta bu istisna uygulanmayacaktır.

Maddede yer alan "iştirak hisseleri" deyimini, menkul değerler portföyüne dahil hisse senetleri ile ortaklık paylarını ifade etmektedir. Bunlar,

- Anonim şirketlerin ortaklık payları veya hisse senetleri (Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım ortaklıkları hisse senetleri dahil),
- Limited şirketlere ait iştirak payları,
- Sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerin komanditer ortaklarına ait ortaklık payları,
- İş ortaklıkları ile adi ortaklıklara ait ortaklık payları,
- Kooperatiflere ait ortaklık payları olarak sıralanabilir.

Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi fonların katılma belgeleri ise iştirak hissesi olarak değerlendirilmeyecektir.

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.

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışında kazanç, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Bu değerlerin satışından elde edilecek kazancın istisnadan yararlanan kısmının, pasifte özel bir fon hesabına alınması ve satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar söz konusu fon hesabında tutulması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, satışın yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisnadan yararlanacak olan kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansiyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyai cezası ve gecikme faizinin ayrıca aranacağı tabiidir.

Fon hesabına alınan kazanç tutarının mükelleflerce sermayeye ilavesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının sermayeye ilave dışında, beş yıl içinde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde, istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk etmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

İstisna, satış kazancının %75'ine (taşınmaz için %50'sine) uygulandığından, kazancın tamamının fon hesabına alınma şartı bulunmayıp, sadece istisnadan yararlanan kazanç kısmının söz konusu fon hesabına alınması yeterlidir.

5/12/2017 tarihinden itibaren yapılan taşınmaz satışlarından elde edilen kazancın ise %50'lik kısmına istisna uygulanacağından, bu tarihten itibaren yapılan taşınmaz satışlarına ilişkin olarak kazancın sadece istisnaya konu edilen %50'lik kısmı fon hesabına alınacaktır.

Öte yandan, istisna uygulamasında mükelleflerin kazancın belli bir kısmı için istisnadan yararlanabilmeleri mümkün bulunmaktadır. İstisnadan kısmen yararlanılması halinde, yararlanılmayan bu kazanç tutarı için sonraki yıllarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir. İstisnadan yararlanması öngörülen kazanç kısmının fon hesabına alınan kazanç kısmından büyük olamayacağı da tabiidir.

1Seri numaralı KVK Genel Tebliğinde istisna uygulamasına yönelik satış ve tahsilat işlemine dair verilen örnekler ise aşağıdaki gibidir.

“Örnek 1: 5 Mayıs 2007 tarihinde taşınmaz satışından 200.000.- YTL kazanç elde edilmiş ve bu kazanç tutarının %75'i olan 150.000.- YTL için 2007 yılı geçici vergi dönemlerinde ve yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılmıştır. İstisnadan yararlanan bu tutarın pasifte özel bir fon hesabına alınması ve fon hesabında bulunan bu tutarın 31/12/2012 tarihine kadar da sermayeye ilave dışında başka bir hesaba aktarılmaması veya işletmeden çekilmemesi gerekmektedir.

Peşin satışlarda olduğu gibi vadeli satış halinde de satıştan doğan kazanç kısmının %75'i, beş yıl süreyle özel bir fon hesabında tutulmak şartıyla satışın yapıldığı dönemde istisnadan yararlanabilecektir. Ancak, satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süre içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. Bu nedenle, mükelleflerin istisna uygulayabilecekleri kazanç tutarını doğru olarak belirlemeleri gerekmektedir.

Örnek 2: Maliyet bedeli 200.000.- YTL olan bir taşınmaz, 2007 yılında 1.000.000.- YTL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2007 yılında 300.000.- YTL, 2008 yılında 300.000.- YTL, 2009 yılında 300.000.- YTL ve 2010 yılında 100.000.- YTL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın %75'ini ($800.000 \times \%75 = 600.000.-$ YTL) 2007 yılı içinde özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

2010 yılında tahsil edilen 100.000.- YTL'ye isabet eden $*(100.000 \times \%80) \times \%75 = + 60.000.-$ YTL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 60.000.- YTL nedeniyle 2007 hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyayına uğramış olacağından vergi aslı, vergiziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

2007 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 800.000.- YTL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının $*(900.000 \times \%80) \times \%75 = + 540.000.-$ YTL olarak uygulanması halinde, vergi ziyayının varlığından bahsedilemeyecektir.

Örnek 3: Maliyet bedeli 300.000.-TL olan bir taşınmaz, 2018 yılında 1.000.000.-TL'ye vadeli olarak satılmıştır. Satışa ilişkin tahsilat 2018 yılında 300.000.-TL, 2019 yılında 300.000.-TL, 2020 yılında 200.000.-TL ve 2021 yılında 200.000.-TL olarak gerçekleştirilecektir. Ancak kurum, kazancın %50'sini ($700.000 \times \%50 = 350.000.-$ TL) satışın yapıldığı yılı izleyen yılın başında özel bir fon hesabına almış bulunmaktadır.

2021 yılında tahsil edilen 200.000.-TL'ye isabet eden $*(200.000 \times \%70) \times \%50 = + 70.000.-$ TL kazanç kısmı için istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır. Bu kazanç tutarına istisna uygulanmış olması halinde, istisnaya konu olan 70.000.-TL nedeniyle 2018 hesap dönemine ilişkin olarak tahakkuk etmesi gereken kurumlar vergisi (geçici vergi dahil) vergi ziyayına uğramış olacağından vergi aslı,

vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir. 2018 yılı beyannamesinin verilmesi sırasında, mükellef kurum tarafından, satıştan elde edilen kazanç 700.000.-TL olmasına rağmen, istisna kazanç tutarının $(800.000 \times \%70) \times \%50 = 280.000.-TL$ olarak uygulanması halinde, vergi ziyainın varlığından bahsedilemeyecektir.”

İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Taşınmazlarda, mülkiyetin devri tapuya tescil ile gerçekleşeceğinden satış vaadi sözleşmeleri ile tahsil olunan bedeller dolayısıyla istisnanın uygulanması mümkün değildir.

VUK uyarınca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esas olduğundan, istisna kazancın hesaplanmasında, muvazaa hali ve örtülü kazanç dağıtım hükümleri saklı kalmak kaydıyla, fiili satış bedeli esas alınacaktır.

Bunun dışında çeşitli ölçüler dikkate alınarak, fiilen gerçekleşen satış fiyatının altında veya üstünde bir istisna tutarının hesaplanması söz konusu olmayacaktır.

Satış kazancı, satış işlemi ile birlikte oluşacağından istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlendirilmesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan, 3065 sayılı Kanuna 15/7/2023 tarih ve 32249 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 7456 sayılı Kanunla eklenen geçici 43 üncü maddede, "Bu maddenin yürürlük tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazlar için bu maddeyi ihdas eden Kanunla, bu Kanunun 17 nci maddesinin (4) numaralı fıkrasının (r) bendinde yapılan değişiklik öncesi hükümler uygulanır." hükmü yer almaktadır.

7456 sayılı kanunun 7 nci maddesiyle 15.07.2023 tarihinde değişmeden önceki düzenlemesine göre, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisselerinin ve taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimler ile bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine borçlu olanların ve kefillerinin borçlarına karşılık taşınmaz ve iştirak hisselerinin (müzayede mahallerinde yapılan satışlar dahil) bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine devir ve teslimleri ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketlerince devir ve teslimi.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde buldukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışındadır.

İstisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır.

Bu kapsamda, 15/7/2023 tarihinden önce kurumların aktifinde yer alan taşınmazların 15/7/2023 tarihinden itibaren kurumlar tarafından satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerde KDV istisnası

uygulanmasına devam edilecektir.

Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde asgari 2 tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.

En az iki tam yıl aktifte bulundurma süresinin hesabında, bu taşınmazların 3065 sayılı Kanununun (17/4-u) maddesi ile (17/4-y) maddesinde yer alan istisna kapsamında varlık kiralama şirketleri, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarının aktifinde bulunduğu süreler de dikkate alınır.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutata olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz.

İştirak hisselerinin (ortaklık payı) satışında istisna uygulanabilmesi için satışa konu iştirak hisselerinin kurumların aktiflerinde asgari iki tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekir.

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları iştirak hisselerinin tesliminde, istisna hükmü uygulanmaz. İstisna, satış yoluyla gerçekleştirilen devir ve teslimlerde uygulanır. Bağış, hibe şeklinde yapılan devir ve teslimler istisna kapsamı dışındadır.

GİB tarafından 02.06.2023 tarih ve E-62030549-125[5-2020/582]-608726 sayılı özelgede, aktifte kayıtlı gayrimenkulün satışından elde edilen gelirin borçların ödenmesinde kullanılması nedeniyle KVK'nın 5/1-e bendinde yer alan istisnadan faydalanılıp faydalanılmayacağı hususu şu şekilde değerlendirilmiştir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; 5 yıldan bu yana şirketiniz aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazın, merkezi yurt dışında bulunan bir firmaya satışının yapıldığı, ancak satış bedelinin tamamının firmanızın yurt dışındaki başka bir firmaya olan borcuna karşılık satış yapılan firma tarafından borçlu olunan firmaya ödendiği belirtilerek, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin (e) bendi ile Katma Değer Vergisi Kanununun 17 nci maddesinin (r) bendinde yer alan istisnadan yararlanıp yararlanılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

A- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun istisnaları düzenleyen 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri, rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmının kurumlar vergisinden müstesna olduğu; bu istisnanın satışın yapıldığı dönemde uygulanacağı ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmının satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulmasının ve satış bedelinin satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesinin şart olduğu, bu sürede tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin ziyaa uğramış sayılacağı; aynı şekilde istisna edilen kazançtan beş yıl içinde sermayeye ilave dışında herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen kısmına uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerin de ziyaa uğramış sayılacağı; menkul kıymet veya taşınmaz ticareti ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellerinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançların istisna kapsamı dışında olduğu hükme bağlanmıştır.

Bu istisnanın amacı kurumların sermaye yapılarının güçlendirilmesi, finansman sıkıntılarının giderilmesi ve bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerinde daha etkin bir şekilde kullanılmasına imkan sağlamak ve işletmelerin finansal bünyelerini güçlendirmektir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6. Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan hakları satış kazancı istisnası" başlıklı bölümünde söz konusu istisnanın uygulanmasına ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, Tebliğin "5.6.2.4.1. Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası ve kamulaştırılması" alt başlıklı bölümünde; "İstisna uygulanabilmesi için taşınmazlar ile iştirak hisselerinin satılması ve bu işlemde bir kazanç elde edilerek, satan kurumun mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir. Bu nedenle, söz konusu aktif kalemlerin para karşılığı olmaksızın devir ve temlik, trampası gibi işlemler istisna kapsamına girmemektedir.

Kat karşılığında arsa devrinde olduğu gibi, bir mal veya hakkın başka bir mal veya hak ile değiştirilmesini ifade eden trampa işlemlerinde de söz konusu istisna hükmü uygulanmayacaktır.

Bu tür kıymetlerin mevcut borçlar karşılığında rızaen veya icra yoluyla devredilmesi işlemleri ile kamulaştırma işlemleri ise kurumların finansman olanaklarını artıracığından istisna uygulaması kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz aktifinde kayıtlı olan ve şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş olan taşınmazın merkezi yurt dışında bulunan bir firmaya satışından elde edilen satış bedelinin, yurt dışındaki başka bir firmaya olan borçlarınıza mahsuben ödenmesi, söz konusu satıştan elde edilen kazanç için, yukarıda belirtilen şartlar çerçevesinde Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde yer alan istisna hükmünden yararlanmanıza engel teşkil etmeyecektir.

Diğer taraftan, taşınmaz ticareti ve kiralama faaliyetlerinde kullanılan taşınmazların satışından elde edilen kazançların ise söz konusu istisnaya konu edilemeyeceği tabiidir.

B- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı KDV Kanununun;

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

- 17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin vergiden istisna olduğu, istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimlerinin ise istisna kapsamı dışında olduğu

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İştirak Hisseleri ve Taşınmazların Satışı" başlıklı bölümünün "Taşınmaz Satışlarında İstisna Uygulaması" başlıklı (II/F- 4.16.1.) ayırımında;

"Satışa konu edilecek taşınmazlar (arsa, arazi, bina) ile iştirak hisselerinin satışında istisna uygulanabilmesi için kurumların aktiflerinde aşgari iki tam yıl (730 gün) kayıtlı bulunmuş olması gerekmektedir.

...

İstisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan (taşınmazların mutad olarak alım satımının yapılması veya kiraya verilmesi) kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdıkları taşınmazların tesliminde istisna hükmü uygulanmaz."

açıklaması yer almaktadır.

Buna göre, 5 yıldan bu yana şirketiniz aktifinde kayıtlı bulunan taşınmazın, şirketinizin yurt dışındaki başka bir firmaya olan borcuna karşılık satış bedeli şirket hesaplarına intikal etmeden merkezi yurt dışında bulunan bir firmaya satışı, satışa konu edilecek taşınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş bir taşınmaz olması, fiilen bu amaçla kullanılması ve diğer koşulların da sağlanması kaydıyla Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

Ancak, söz konusu taşınmazın şirket faaliyetlerinin yürütülmesine tahsis edilmiş olmayıp, taşınmaz ticareti ve kiralaması faaliyetlerinde kullanılan taşınmazlardan olması halinde söz konusu satış işlemi KDV'ye tabi olacaktır.”

İşletme aktifinde yer alan hisse senetlerinin satışında zarar edilmesi durumunun vergisel olarak toplu biçimde değerlendirilmesine örnek, **GİB tarafından verilen 01.02.2023 tarih ve E-62030549-125[2021]-542 sayılı özelge** gösterilebilir. Özelge metni şu şekildedir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin finansal danışmanlık faaliyetinde bulunduğu, yıl içerisinde şirkete ait atıl durumda olan nakit varlıklarla Borsa İstanbul'da işlem gören hisse senetlerinin alım satımının yapıldığı belirtilerek;

- Şirketinizce yatırım konusu yapılan ve borsada işlem gören mevcut hisse senetlerinden elde edilen temettü gelirleri için 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi kapsamında iştirak kazancı istisnasından yararlanılıp yararlanılmayacağı,

- Şirketin iki seneden az süre elinde bulunan hisse senetlerinin satışının zararlarla sonuçlanması durumunda bu zararların kurum kazancından indirilip indirilemeyeceği,

- Hisse senetlerinin satışının katma değer vergisine tabi olup olmadığı

hususlarında bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

"5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinde;

"(1) Aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,

...

(e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri (rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50'lik kısmı.

...

(3) İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez."

hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5 inci maddesinde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Şirketinizce tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımdan elde edilen temettüleri için, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilecektir.

Diğer taraftan, Şirketinizin aktifinde iki tam yıldan daha az bir süredir bulunan hisse senetlerinin satışı, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamına girmediğinden, bu hisselerin satışından doğan zararların, ilgili dönem kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

KDV KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

- 1/1 inci maddesinde, Türkiye'de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

- 17/4-g maddesinde ise hisse senedi tesliminin KDV'den istisna olduğu

hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "II/F-4.7.1.Değerli Maden, Değerli Kâğıt, Para, Döviz, Menkul Kıymet Teslimler" başlıklı bölümünde;

"3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesi ile külçe altın, külçe gümüş, döviz, para, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil), varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçlarının teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Külçe altın, külçe gümüş, döviz, para teslimleri KDV'den istisna olup, hisse senedi ve tahvil (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil) teslimleri yanında, aynı mahiyette olan kâr ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı belgesi gibi faiz veya temettü getiren kıymetli evrak teslimleri de vergiden müstesnadır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Hisse senetlerinin borsada işlem görüp görmemesinin söz konusu istisna uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır.

Buna göre, söz konusu hisse senetlerinin teslimi KDV Kanununun 17/4-g maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır."

Diğer bir husus işletme aktifinde yer alan taşınmazların kısmi bölünmeye konu edilmesine ilişkin bulunmaktadır.

Bilindiği gibi, tam mükellef sermaye şirketleri, mevcut tam mükellef sermaye şirketlerine veya yeni kurulacak tam mükellef sermaye şirketlerine;

i-Taşınmazlar

ii-En az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri,

iii-Üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını, kısmi bölünme kapsamında kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak devredilebilmektedirler.

KVK'nın; "devir, bölünme ve hisse değişimi" başlıklı 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, "Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin

hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur."

Bu düzenleme ile iştirak hisselerinin kısmi bölünme kapsamında aynı sermaye olarak konulabilmesi için aktifte yer alan bu kıymetlerin en az iki tam yıl süreyle elde tutulması şarttır. Kısmi bölünme işleminde, aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunmak zorundadır.

Devir, bölünme ve hisse değişimi hallerinde vergilendirme" başlıklı 20 nci maddesinin üçüncü fıkrasında, "Bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârlar hesaplanmaz ve vergilendirilmez. 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olurlar."

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin; "19.2.2.1.2. Üretim ve hizmet işletmelerine bağlı taşınmazların durumu" başlıklı bölümünde, "Üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz eden ve bu işletmelerden ayrılması mümkün olmayan binalar, arsa ve araziler de bu işletmelere dahil taşınmazlar olarak kabul edilecektir. Ancak, bir fabrika binasının içinde iki ayrı üretim işletmesi bulunması halinde üretim işletmelerinden birinin devri fabrika binasının da bölünüp devredilmesini gerektirmeyecektir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, aynı Tebliğin "19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi" başlıklı bölümünde; "Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

Örneğin; Ortakları (A) ve (B) olan (R) Limited Şirketi aktifinde kayıtlı olan ve banka kredisi kullanılarak satın alınmış olup henüz ödenmemiş 50.000.- YTL borcu bulunan taşınmazı, kayıtlı değeri olan 100.000.- YTL üzerinden (Y) A.Ş.'ye kısmi bölünme kapsamında devretmiş ve bu devir karşılığında (Y) A.Ş.'den alınan hisse senetleri Ortak (A) ve (B)'ye verilmiştir. Buna göre, (Y) A.Ş. aynı sermaye olarak konulan taşınmaz nedeniyle 50.000.- YTL'lik sermaye artırımında bulunacak, bu sermaye artırımına ilişkin hisse senetlerinin (R) Limited Şirketinin ortaklarına verilmesi nedeniyle, (R) Limited Şirketi de 50.000.- YTL'lik sermaye azaltımında bulunacaktır.

Örnekten de anlaşılacağı üzere, devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir. Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir." açıklamalarına yer verilmiştir.

Konu ile ilgili olarak 16.09.2003 tarihli ve 25231 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Anonim ve Limited Şirketlerin Kısmi Bölünme İşlemlerinin Usul ve Esaslarının Düzenlenmesi Hakkında Tebliğin "2-Sermaye Azaltılması" başlıklı bölümünde de;

"...

Kısmi bölünme dolayısıyla yapılacak sermaye azaltılmasında Türk Ticaret Kanununun 396 ncı maddesi hükümleri uygulanacaktır.

... aynı sermaye karşılığı iktisap edilen hisseler, aynı sermaye koyan şirkette kalabileceği gibi, bu şirketin ortaklarına da verilebilecektir. Aynı sermaye konulması karşılığında alınan hisselerin aynı sermaye koyan şirkette kalması yerine, bu şirketin ortaklarına intikal ettirilmesi halinde, şirketin esas sermayesinde azaltma ihtiyacı ortaya çıkabilir. Bu durumda, kısmi bölünmede bölünen mal varlığı parçaları mevcut veya yeni

kurulacak şirketlere kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulur. Bölünen şirketin bu payları kendi pay sahiplerine verebilmesi için sermayesini azaltması gerekir. Bu azaltma, pay sahiplerine verilecek payların değeri kadardır.

Kısmi bölünme dolayısıyla yapılacak sermaye azaltılmasında 6102 Türk Ticaret Kanununun 396'ncı maddesi (Değişik 6102 sayılı T.T.K.nun 473 üncü maddesi) hükümleri uygulanacaktır. ..."

açıklamaları da yer almaktadır.

Türk Ticaret Kanunu'nun 473'üncü maddesi gereği bölünen şirketin sermaye azaltımına gitmesi gerekir. Bu azaltımın tutarı pay sahiplerine devralan şirketten verilecek payların değeri kadardır.

Yapılacak sermaye azaltımında öncelikle enflasyon düzeltme farklarının, istisna kazançlardan kaynaklanan fonların ve geçmiş yıl karlarının işletmeden çekildiği kabul edilecek, azaltılan sermaye tutarının bunlara ilişkin toplam tutardan fazla olması halinde fazlalığın şirket ortakları tarafından konulan sermayeden karşılandığı kabul edilecektir.

Ancak devralan şirketin hisseleri devreden şirkette kalması halinde bölünen şirketin taşınmazının net aktif değeri kadar tutar iştirakler hesabında yer alacağı için bölünen şirket bölen şirketin ortağı olacaktır. Bu durumda bölünen şirketin aktifinde bir azalma olmayacağı için sermaye azaltımına gidilmesine gerek kalmayacaktır. Bu durumda taşınmaza ait borçların devri ihtiyaridir.

7456 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler öncesinde, KVK'nın 19, 20 ve 21 inci maddeleri kurumların aktiflerinde yer alan üretim ve hizmet işletmeleri ile iştirak hisseleri ve taşınmazların kurumlar vergisinden istisna bir şekilde kısmi bölünmesine imkan vermekte olup, bu istisna ayrıca taşınmazların kısmi bölünmesinde KDVK'nın 17/4-c, Gider Vergileri Kanunu'nun 29/s, DVK'nın 9 ve H.K'nın 123 ncü maddeleri uyarınca KDV, BSMV, damga vergisi ve harçlardan da istisna olarak işlem yapılmasını sağlamaktaydı.

7456 sayılı Kanunun 20 nci maddesi ile KVK'nın 19/b maddesinde yapılan değişiklikle madde metnindeki "taşınmaz" ibareleri kaldırılmak suretiyle, 01.01.2024 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere taşınmazların kısmi bölünmesindeki kurumlar vergisi istisnası kaldırılmıştır. Devir, birleşme ve bölünme işlemlerindeki KDV, damga vergisi ve harç istisnaları, KVK'ya uygun olarak yapılan devir, birleşme ve bölünmeleri kapsadığından, yapılan düzenlemeyle taşınmazların KVK'nın 19 ve 20 nci maddeleri kapsamından çıkartılması, dolaylı olarak, bu işlemlerdeki diğer istisnaları da sona erdirmiş olmaktadır.

7456 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle KVK'ya eklenen geçici 16'ncı madde düzenlemesi ile söz konusu değişikliğin 01.01.2024 tarihinde yürürlüğe girmesi hüküm altına alınmış olup, buna göre taşınmazların vergisiz kısmi bölünmesi imkanı 31.12.2023 tarihine kadar devam etmektedir.

KDVK'nın (17/4-c) maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 81 inci maddesinde belirtilen işlemler ile aynı maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde yazılı şartlar dahilinde adi ortaklıkların sermaye şirketine dönüşmesi işlemleri ve Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılan devir ve bölünme işlemleri vergiden istisna edilmiştir.

Öte yandan, kurumlar vergisi mükelleflerinin devir ve bölünmelerinde KDV hesaplanmaması için bu devir ve bölünme işlemlerinin Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılması şarttır. Kurumlar Vergisi Kanunu kapsamında yapılmayan devir ve bölünme işlemlerinde yeni şirkete düzenlenecek faturada devre konu bütün mal ve hakların bedeli üzerinden, bedel bilinmiyor bulunamıyor ya da emsaline göre düşük tespit edilmiş ise 3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesi uyarınca Vergi Usul Kanununa göre belirlenecek emsal bedeli veyahut emsal ücreti üzerinden genel hükümler çerçevesinde KDV hesaplanır.

Bu kapsamda istisna edilen işlemler bakımından 3065 sayılı Kanunun (30/a) maddesi hükmü uygulanmayacağı için önceki işletme veya şirketlere ait devreden KDV tutarları yeni işletme veya şirketler tarafından mükerrer indirimde yol açmayacak şekilde indirim konusu yapılır.

GİB tarafından verilen 14.06.2019 tarih ve 62030549-125 sayılı özalgede işletmeye kayıtlı arsanın kısmi bölünmeye konu edilebileceğine yönelik aşğıdaki açıklamalar yapılmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin taşımacılık faaliyetiyle işğal ettiğı, yüzölçümü 212.503,99 m²'den ve tek parselden oluşan arsanın 45.921,18 m² hissesinin şirketiniz aktifinde kayıtlı olduğu ve kalan hisselerin tamamının grup şirketinizin aktifinde yer aldığı belirtilmiş olup, şirketiniz ana faaliyet konusunun taşımacılık faaliyeti olması, belirtilen arsa üzerinde herhangi bir faaliyette bulunulmayacak olması ve arsa bütünlüğünün sağlanması amacıyla arsaya ilişkin hissenizin tamamının grup şirketinize devrinin, Kurumlar Vergisi Kanununun 19/3-b maddesine göre kısmi bölünme kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasının (b) bendinde, "b) Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceğı gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, kısmi bölünme işlemine taşınmazlar, iştirak hisseleri, üretim veya hizmet işletmeleri konu edilebilmektedir.

Taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile üretim veya hizmet işletmelerinin belli bir kısmının sermaye şirketlerine aynı sermaye olarak konulması mümkün bulunmamakta olup gerek taşınmaz ve iştirak hisselerinin gerekse üretim veya hizmet işletmelerinin bütünlüğünün korunması gerekmektedir.

Kısmi bölünme müessesesinin temel amacı, şirketlerin yeniden yapılanma yoluyla verimlilik ve karlılıklarını artırmalarına imkân sağlamak olup, müstakilen kısmi bölünmeye konu olabilecek iştirak hisselerinin, taşınmazların ya da üretim veya hizmet işletmelerinin parça parça elden çıkarılması sonucunu doğuracak şekilde yapılan devirlerin, Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesi mümkün değildir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, şirketiniz aktifinde kayıtlı bulunan arsaya ilişkin hissenin tamamının Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin 3 üncü fıkrasının (b) bendinde belirtilen şartlara uyulması kaydıyla kısmi bölünme kapsamında devri mümkündür.”

Kısmi Bölünme, sermaye azaltımı işlemlerine dair GİB tarafından (son olarak verilen) 03.02.2023 tarih ve E-62030549-125[19-2022]-162112 sayılı ve E-62030549-125-162130 sayılı özalgelerinde (ortak) aşğıdaki değerlendirmeler yapılmış bulunmaktadır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... olarak %... oranında iştirak ettiğiniz ve bilançonuzun aktifinde iki yıldan daha fazla bir süredir bulunan, ... TL kayıtlı değeri olan ... hisselerinin yeni kurulacak bir anonim şirkete devredileceğı, kısmi bölünmede aynı sermaye konulacak hisseleri devralan şirkette artırılacak sermaye sonucunda çıkarılacak hisselerin devreden şirket ortaklarınıza verileceğı, kısmi bölünmede devredilen varlığa karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin devreden şirket ortaklarına verilmesi nedeniyle bölünen şirketiniz nezdinde ... TL sermaye azaltımı yapılacağı, şirketinizin mevcut sermayesinin ... TL olması sebebiyle bu sermaye azaltımını karşılayabilmek için bölünme aşamasında sermaye azaltımı ile eş zamanlı olarak özkaynaklar içerisinde mevcut enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, geçmiş yıl karları ve yedeklerden karşılanmak üzere kısmi bölünme öncesinde sermaye artışı yapılacağını belirtilerek;

- Şirketiniz nezdinde gerçekleşecek sermaye azaltımı ile aynı anda sermaye eklenecek ve sermaye azaltımında kullanılacak özkaynak kalemlerin işletmeden çekilmiş sayılarak vergiye tabi olup olmayacağı, vergiye tabi olacak ise hangi sıralamayla işletmeden çekilmiş kabul edileceği ve söz konusu sermaye azaltımı nedeniyle Şirketiniz nezdinde herhangi bir vergilendirme yapılıp yapılmayacağı,

- Şirketiniz ortaklarının bir kısmının gerçek kişi olması sebebiyle bu kişilerin iktisap ettiği yeni şirket hisselerinin iktisap tarihi olarak şirketiniz hisselerinin iktisap edildiği tarihin mi yoksa yeni kurulacak şirket hisselerinin iktisap edildiği tarihin mi dikkate alınacağı

hususlarında Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, "Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilânçosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur."; aynı maddenin dördüncü fıkrasında ise "Bu maddeye göre yapılacak bölünmelerde aktifi ve pasifi düzenleyici hesaplar ilgili olduğu aktif veya pasif hesaplara birlikte devrolunur." hükümlerine yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 20 nci maddesinin üçüncü fıkrasında ise bu Kanunun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) ve (c) bentlerinde belirtilen işlemlerden doğan kârların hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği ile 19 uncu maddenin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre gerçekleştirilen kısmî bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumların, devraldıkları varlıklarının emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu oldukları hükme bağlanmıştır.

Konu ile ilgili olarak 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

- "19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi" başlıklı bölümünde, "Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

..

..., devredilen kıymetlere karşılık edinilen devralan şirket hisselerinin ortaklara verilmesi halinde, bölünen şirkette sermaye azaltımına gidileceği tabiidir.

Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir...",

- "19.3.1. Alınan hisse senetlerinin durumu" başlıklı bölümünde, "Devir veya bölünme işlemine konu olan varlıkların kayıtlı değerleri üzerinden diğer şirketlere intikal ettirilmesi, devrolan veya bölünen şirketin ortaklarına ya da bölünen şirkete varlıkların kayıtlı değeri kadar hisse verilmesini gerektirmemektedir. Bölünen ve devralan şirketlerin karşılıklı olarak devre konu varlıkların değerlerini belirlemek suretiyle devrolan veya bölünen şirketin ortaklarının haklarını koruyacak bir değişim oranı tespit etmeleri

gerekmektedir. Değişim oranının bölünen ve devralan şirketlerin hisselerinin gerçek değeri üzerinden belirlenebilmesi mümkündür.

Ancak, yapılan işlemin Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca yapılan devir veya bölünme işlemi sayılabilmesi için devir veya bölünmeye konu edilen varlıklara karşılık iktisap edilen hisselerin, varlıklarını devreden şirketin ortaklarına, devreden veya bölünen şirketteki hisselerine isabet eden servet değeri ile orantılı olarak dağıtılması gerekecektir...",

- "19.3.3. Devir ve bölünmelerde elde edilen hisselerin iktisap tarihi" başlıklı bölümünde, "Kurumlar Vergisi Kanununun 19 ve 20 nci maddeleri kapsamında gerçekleştirilen devir ve bölünme (kısmi bölünme dahil) hallerinde, devir olan veya bölünen şirketin ortaklarına verilen hisselerin iktisap tarihi olarak, bu yeni hisselerin verilmesine neden olan devir olan veya bölünen şirketin hisselerinin iktisap edildiği tarihin esas alınması gerekmektedir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesinde, "(1) Kurumlar tarafından sermayeye eklenen öz sermaye kalemlerinin, sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda, nakdi veya aynı sermaye ile sermayeye eklenen diğer unsurların toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunur. Söz konusu oranın tespitinde,

a) Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,

b) Sadece kar dağıtımına veya ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemlerinin,

c) Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermayenin

toplam sermaye içindeki payları dikkate alınır.

(2) Kurumların öz sermaye kalemlerini sermayeye ekledikleri tarihten itibaren beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapmaları durumunda, azaltımın sırasıyla birinci fıkranın (a), (b) ve (c) bentlerinde yer alan sermaye unsurlarından yapıldığı kabul edilir.

(3) Sermaye azaltımında, öncelikli olarak sermayeye ilave edilen öz sermaye kalemlerinden, sermayeye eklenme tarihi beş tam yıllık süreyi geçmemiş olanların işletmeden çekildiği kabul edilir.

(4) Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkraları kapsamında sermaye azaltımı suretiyle tespit olunan sermaye unsurlarından; birinci fıkranın (a) bendi kapsamında olanlar kurumlar vergisine ve vergi kesintisine, (b) bendi kapsamında olanlar sadece vergi kesintisine tabi tutulur. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarılması halinde kurumlar vergisine tabi tutulacak kısım için kesinti matrahı kurumlar vergisi hesaplandıktan sonra kalan tutardır.

(5) Geçmiş yıl zararlarının mahsubu suretiyle sermaye azaltılması durumunda, bu şekilde azaltıma konu edilen sermaye unsurları birinci, ikinci ve üçüncü fıkra hükümlerine göre tespit edilir ancak vergi kesintisine tabi tutulmaz..." hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm uyarınca, azaltıma konu edilebilecek sermaye unsurları esas itibarıyla;

I. Sermayeye ilave dışında başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya sermaye hesabından başka hesaplara aktarımı kurumlar vergisine ve kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,

II. Sadece kar dağıtımına/ana merkeze aktarılan tutara bağlı vergi kesintisine tabi tutulacak öz sermaye kalemleri,

III. Başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde vergilendirilmeyecek olan aynı ve nakdi sermaye

şeklinde üç sınıfta gruplandırılabilir.

Kurumlar Vergisi Kanununun 32/B maddesi uyarınca, öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıllık süre tamamlanmadan sermaye azaltımı yapılması durumunda, azaltımın yukarıdaki gruplandırmada (I), (II) ve (III) numaralı sınıflarda yer alan sermaye unsurlarından sırasıyla yapıldığı kabul edilecektir.

Diğer taraftan, bu unsurların sermayeye eklendiği tarihten itibaren beş tam yıl geçtikten sonra herhangi bir şekilde sermaye azaltımına konu edilmesi durumunda ise söz konusu sınıflandırmalarda yer alan sermaye unsurlarının toplam sermayeye oranlanması suretiyle azaltıma konu edilen tutar içerisindeki sermaye unsurları tespit olunacaktır.

Kurumlar tarafından yapılacak sermaye azaltımında, daha önce sermayeye eklenen öz sermaye unsurlarının sermayeye eklenme tarihi itibarıyla bazılarının beş tam yıllık süreyi aşması bazılarının ise bu süreyi aşmaması durumunda, sermayeye ilave edilen öz sermaye unsurlarından öncelikle sermayeye eklenme tarihi beş tam yılı geçmemiş olan unsurların sermayeden azaltıldığı kabul edilecektir.

Bu bağlamda, sermaye azaltımına konu edilen sermaye unsurları, vergi kanunları ve özel kanunlarında yer alan ilgili düzenlemeleri uyarınca vergilendirilecektir.

Buna göre, kısmi bölünme kapsamında gerçekleşen devirler nedeniyle yapılan sermaye azaltımında, sermayeye eklenmiş olan unsurların devralan şirkete devredilmesi ve bu şirket nezdinde söz konusu unsurların takip edilmesi halinde, bölünen şirket nezdindeki sermaye azaltımı nedeniyle bu aşamada herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır. Kısmi bölünme sonrası sermaye unsurlarını devralan şirket nezdinde sermaye azaltımına gidilmesi halinde ise azaltılan sermaye unsurlarının niteliğine göre yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde gerekli vergileme işlemleri yapılacaktır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre,

- Kısmi bölünme sonucu sermaye azaltımı yapan şirketinizin aynı anda sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, sermaye yedekleri ile geçmiş yıl karlarının devralan şirkete aktarılması ve bu şirket nezdinde söz konusu unsurların sermaye alt hesaplarında takip edilmesi halinde, sermaye azaltımı nedeniyle herhangi bir vergileme söz konusu olmayacaktır. Ancak, söz konusu hesapların devralan şirkette başka bir hesaba nakledilmesi veya işletmeden çekilmesi halinde ise bu işlemin gerçekleştiği dönemde devralan şirket nezdinde vergilendirme yapılacaktır.

- Şirketinizin, sermaye azaltımının, sermayeye eklenmiş olan enflasyon düzeltmesi olumlu farkları, sermaye yedekleri ile geçmiş yıl karlarından karşılandığı ve bu hesaplarda yer alan tutarların devir alan şirketin sermaye alt hesaplarında takip edilmediği durumlarda ise sermaye azaltımı esnasında gerekli vergilendirme işlemlerinin yapılacağı tabiidir.

Diğer taraftan, kısmi bölünme sonucu ortaklarınıza verilecek yeni anonim şirkete ait hisse senetlerinin iktisap tarihi olarak kısmi bölünmeye konu olan şirketinizin hisse senetlerinin edinim tarihinin esas alınması gerekmektedir.”

GİB'in "Kısmi bölünme işleminde taşınmaz devri ile bunlara ait borçların devri" başlıklı, 18.03.2019 tarih ve 226698 sayılı özelgesinde ise aşağıdaki değerlendirmeler yapılmış bulunmaktadır.

"İlgi: İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Şirketinizin aktifinde kayıtlı gayrimenkullerin kiralanması işi ile iştirak ettiğini, aktifinize kayıtlı gayrimenkullerden bazılarını kısmi bölünme sonucunda yeni kurulacak olan iki adet anonim şirkete devretmek ve hisselerini de devir eden şirketinizin ortaklarına vereceğinizi, şirketinizin kısmi bölünme sırasında pasifinde özkaynaklar grubu içerisinde yer alan 502 hesap "Sermaye düzeltmesi olumlu farkları", 503 hesap "Sermaye düzeltmesi olumsuz farkları", 570 hesap "Geçmiş yıl karları", 580 hesap "Geçmiş yıl zararları" hesaplarının pasif düzenleyici hesaplar arasında yer alıp almadığını, bu hesaplardan da kısmi bölünme sonucunda devredilecek gayrimenkullere pay verilip verilmeyeceğini, şirketinizin daha önceki dönemlerde kullanmış olduğu ve ödemeleri halen devam eden dövizli kredi borçları nedeniyle devredilen gayrimenkullere isabet eden geçmiş yıl ve bu dönem kur farkı zararlarının devredilip devredilmeyeceğini, kısmi bölünmeye ait bilanço tarihi ile bölünmenin ticari sicilde tescili arasında zamanda oluşacak olumlu veya olumsuz kur farkları ile kredi taksit ödemelerinin gerçekleşmesi durumunda, yeni kurulacak firmaların sicile verilen bilanço değerlerinde farklılıklar oluşacağından kur farklarının ve taksit ödemelerinin bölünen firmanızda mı yoksa yeni kurulacak firmalarda mı kar zarar hesaplarına aktarılacağını, dövizin aşırı yükselmesi sonucunda şirketinizde kur farkından ve faiz ödemelerinden dolayı geçmiş yıl ve bu dönemde büyük bir zararın oluştuğu, dolayısıyla kısmi bölünme sonucunda devredilecek gayrimenkullere ait devredilecek borçların, aktif değerinin çok üstünde olduğunu, pasifte bir fark çıktığını, kısmi bölünme sonucunda devredilecek olan aktif değerinin üstünde gerçekleşen pasif borç farkının devir alan firmaların aktif hesaplarında şerefiye farkı, devreden firmada ise diğer olağan dışı gelir ve kar olarak mı bırakılacağı hususlarının sorulduğu anlaşılmış olup Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safî kurum kazancının tespitinde de, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 38 inci maddesinin birinci fıkrasında, "Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

1- İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir.

2- İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulur." hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanununun 40 inci maddesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde tadadı olarak sayılan giderlerin, safî kurum kazancının tespit edilmesinde indirilecek giderler olarak dikkate alınması mümkündür.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde,

"Kısmî bölünme: Tam mükellef bir sermaye şirketinin veya sermaye şirketi niteliğindeki bir yabancı kurumun Türkiye'deki iş yeri veya daimî temsilcisinin bilançosunda yer alan taşınmazlar ile en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ya da sahip oldukları üretim veya hizmet işletmelerinin bir veya birkaçını kayıtlı değerleri üzerinden aynî sermaye olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine devretmesi, bu Kanunun uygulanmasında kısmî bölünme hükmündedir. Ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmî bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin bu bent kapsamında devrinde, devralan şirketin hisselerinin

devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.”

hükmüne yer verilmiştir.

Bu hükme göre, kısmi bölünme işlemine taşınmazlar, iştirak hisseleri, üretim veya hizmet işletmeleri konu edilebilmektedir. Şirket yetkili kurulunun bölünmeye ilişkin kararının Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih, bölünme tarihidir.

Aynı Kanununun 20 nci maddesinin üçüncü fıkrasına göre, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesine göre gerçekleşen kısmi bölünme işlemlerinden doğan kârlar hesaplanmayacak ve vergilendirilmeyecektir. Kısmi bölünme işlemlerinde, bölünen kurumun bölünme tarihine kadar tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarından, bölünen kurumun varlıklarını devralan kurumlar, devraldıkları varlıkların emsal bedeli ile sınırlı olarak müteselsilen sorumlu olacaklardır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.2.2. Kısmi bölünme" başlıklı bölümünde konu ile ilgili olarak ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Anılan Tebliğin;"19.2.2.2. Bölünmenin gerçekleştiği tarihe kadar bölünen varlıkların değerinde meydana gelecek değişikliklerin durumu" başlıklı bölümünde,

"Şirket organlarınca bölünme kararının alındığı tarih ile bölünmenin Ticaret Sicilinde tescil edildiği tarih arasında, işletmelerin faaliyetlerini devam ettirmeleri neticesinde, stoklarda meydana gelecek eksilmeler, devralan şirketin kabul etmesi halinde nakit ile tamamlanabilecektir.

Stoklarda fazlalık meydana gelmesi halinde ise bunların devredilebilmesi mümkün olduğu gibi işletmede bırakılması da kısmi bölünmeye engel teşkil etmeyecektir."

"19.2.2.3. İştirak hisselerinin ortaklara verilmesi" başlıklı bölümünde ise

"Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen devralan şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebilir. Taşınmaz ve iştirak hisselerinin Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunludur.

....

Öte yandan, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyaridir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Söz konusu Tebliğin "19.2.2.1.1. Devredilen iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara ait borçların da devredilmesi halinde devre konu net değer in sıfır veya negatif olması durumu" alt başlığında ise;

.....

açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde;

-Şirketinizin aktifinde kayıtlı olan, şirketiniz üretim ve hizmet işletmeleri ile fiziki veya teknik bütünlük arz etmeyen ve bölünme sonrasında şirketiniz faaliyetlerinde kullanılmayacak olan taşınmazların, şirketiniz faaliyetlerini sona erdirmeyecek şekilde her biri tam hisseli olarak mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef sermaye şirketine kayıtlı değeri üzerinden aynı sermaye olarak konulması suretiyle devredilmesi

ve öngörülen diğer şartların da sağlanması kaydıyla, Kurumlar Vergisi Kanununun 19/3-b maddesi hükmü gereğince kısmi bölünmeye konu edilmesi mümkündür.

-Kısmi bölünmeye konu edilecek taşınmazların kayıtlı değerleri ile devredilmesi gerekmekte olup devralan şirket hisselerinin şirketiniz ortaklarına verilmesi halinde devre konu taşınmazlara ilişkin borçların da devri zorunludur. Bu suretle gerçekleştirilecek kısmi bölünme işlemine ilişkin olarak şirketiniz özkaynak kalemlerinden pay verilmesinin söz konusu olmayacağı tabiidir.

-Öte yandan, kısmi bölünme işlemi kısmi bölünmeye ilişkin genel kurul kararının Ticaret Siciline tescil edilmesi ile hüküm ifade edeceğinden, devralan şirket hisselerinin şirketiniz ortaklarına verilmesi nedeniyle söz konusu taşınmazların ticari kazancınızla herhangi bir ilgisi kalmayacağından şirketinize ait bir finansman giderinden de söz edilmeyecektir. Dolayısıyla, ilgili hesap döneminin başından kısmi bölünmeye ilişkin kararın tescil tarihine kadar olan sürede kısmi bölünmeye konu edilen taşınmazlara ilişkin finansman giderleri ile kur farklarının şirketinizce kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün olup bu tarihten sonra söz konusu taşınmazlarla ilgili herhangi bir giderin şirketinizce kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün değildir.

-Diğer taraftan, kısmi bölünmeye konu edilen taşınmazlara ait borçların devrine yönelik ayrıntılı açıklamalar 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.2.2.1.1. Devredilen iktisadi kıymetlerle birlikte bunlara ait borçların da devredilmesi halinde devre konu net değer sıfır veya negatif olması durumu" başlıklı bölümünde yer almaktadır. Dolayısıyla, kısmi bölünmeye konu edilen taşınmazlara ilişkin borçların bu taşınmazların kayıtlı bedelini aşan kısmının, elde edilecek iştirak hisselerinin ortaklara verilmesi nedeniyle, kısmi bölünme işleminin gerçekleştiği hesap dönemine ilişkin kurum kazancına eklenmesi gerekmektedir.

-Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinde, devir ve tam bölünme işlemlerinde maddede belirlenen sınır dahilinde devralınan kurumların zararlarının indirimi kabul edilmiş ancak, kısmi bölünme işlemlerinde zarar mahsubuna ilişkin herhangi bir hükme yer verilmemiştir. Bu nedenle kısmi bölünmede, bölünen kurumdan devralan kuruma zarar intikali öngörülmediğinden, geçmiş yıl zararlarının hiçbir şekilde devredilmesi mümkün değildir.

-Tekdüzen hesap çerçevesi, hesap planı ve işleyişine ilişkin açıklamalar, 26.12.1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

Bu itibarla, şirketinizin söz konusu muhasebe kayıtlarına ilişkin işlemlerini, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerinde mevcut açıklamalar çerçevesinde yapması gerektiği tabiidir."

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- Yurt dışında yerleşik ilişkili kuruma ait iştirak hissesinin Almanya'da yerleşik ilişkisiz kişiye 1.200.000,00 TL ticari borcun kapatılmasına karşılık olarak satışının yapılabilmesi mümkün olup, söz konusu satış işleminden (1.200.000,00-500.000,00)= 700.000,00TL kazanç elde edilmiştir.

2- Satışa konu edilmiş bulunan iştirak hisseleri, yurt dışında yerleşik bir kuruma (PITT Chemical Industries INC.) ait olup, 2 tam yıl aktifte olup olmadığı belirlenemediğinden, elde edilen satış kazancı, KVK'nın 5/1-e bendi düzenlemesi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

3- En az 2 tam yıl süreyle aktifte yer alması ve KVK'nın 5/1-c bendi düzenlemesi kapsamında yer alan diğer koşulların da sağlanmış olması halinde, (PITT Chemical Industries INC.'e ait) yurt dışı iştirak hisselerinin elden çıkarılmasından doğan 700.000,00TL kazancın tamamı, bu düzenleme kapsamında kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

4- Yurt dışında yerleşik (ilişkili) kuruma ait iştirak hissesinin satışı KDV'nin konusuna girmemekte olduğundan KDVK açısından yapılacak vergisel bir değerlendirme bulunmamaktadır.

5- 110-Hisse Senetleri hesabında takip edilen ve Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılması sonucu oluşan 50.000,00TL zarar, KVK'nın 5/1-e ve 5/3) bentleri düzenlemeleri gereğince, iki tam yıldan daha az bir süredir bulunan hisse senetlerinin satışının Kanunun 5/1-e bendi kapsamına girmemesi nedeniyle, ilgili dönem kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

6- İşleme konu hisse senetlerinin teslimi KDVK'nın 17/4-g maddesi kapsamında KDV'den istisnadır.

7- KVK'nın 19'uncu maddesi ve 1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nin 19.2.2. Ayırımında yapılan açıklamalar ışığında, işletme aktifinde yer alan "İştirak hisseleri" i-"kayıtlı değerleri" üzerinden ii-2 tam yıl aktifte bulunma şartıyla, iii-aynı sermaye olarak mevcut ya da yeni kurulacak tam mükellef sermaye şirketine, vergisiz olarak devredilebilmektedirler.

8- Bu bağlamda, GÖKÇER Dış Ticaret A.Ş.'ye ait 1.000.000,00 TL nominal bedelli iştirak hissesinin tamamının, 22.11.2021 tarihinde Demirkubuz İthalat İhracat A.Ş.'ye, bu şirkete ait 1.200.000,00 TL nominal bedelli ortaklık payının edinilmesi suretiyle kısmi bölünme yoluyla devredilmesinde oluşan $(1.200.000,00-1.000.000,00)=200.000,00$ TL kazanç vergilendirilmeyecektir.

9- Kısmi bölünmede devredilen varlıklara karşılık edinilen şirket hisseleri, devreden şirkette kalabileceği gibi doğrudan bu şirketin ortaklarına da verilebileceğinden, kısmi bölünme yoluyla edinilen Demirkubuz İthalat İhracat A.Ş. hisselerin tamamını aynı tarihte kurum ortaklarına verilmiş bulunmasında da eleştirilecek bir husus yoktur.

10- İştirak hisselerinin mevcut bulunan bir şirkete aynı sermaye olarak devredilmesiyle yapılması zorunlu sermaye azaltımında, ilk aşamada/kural olarak sermaye hesaplarının işletmeden çekildiği kabul edilecek ve kar dağıtımına bağlı herhangi bir vergilendirme yapılmayacaktır.

11- Kısmi bölünme işleminde, aktif ve pasifi düzenleyici hesaplar, ilgili olduğu aktif veya pasif hesapla birlikte devrolunmak zorundadır. İştirak hisselerinin KVK'nın 19'uncu maddesine göre devrinde, devralan şirketin hisselerinin devreden şirkette kalması halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin pasif kıymetlerin (borçların) devri ihtiyari, devralan şirketin hisselerinin devreden şirketin ortaklarına verilmesi halinde, devredilen taşınmaz ve iştirak hisselerine ilişkin borçların da devri zorunlu olduğundan, kısmi bölünmeye konu olan iştirak hisselerinin edinimi aşamasında (11.03.2019 tarihinde) kullanılan banka kredisinin de devredilmesi koşuluna uyulmaması nedeniyle (200.000,00 TL kredi ana parasının işletme kayıtlarında mevcut olması durumu) bu kredi kısmı için 31.12.2021 tarihinde tahakkuk ettirilmiş bulunan 20.000,00 TL finansman giderinin dönem giderlerinden tenzili gerekecektir.

12- Kısmi bölünmeye konu iştirak hisselerinin teslimi, (soruya dayanak işlemde 2 tam yılı aşan biçimde elde tutulmuş olmasına karşın) 2 tam yıl aktifte olup olmadığına bakılmaksızın KDVK'nın 17-c bendi düzenlemesi uyarınca KDVDen istisnadır.

13- KDVK'nın yukarıda atıf yapılan bent düzenlemesine göre, söz konusu iştirak hisselerinin iktisabında (varsa) yüklenilen verginin indirimi mümkün bulunmaktadır.

14- Ancak gerçekleştirilen kısmi bölünme işleminde KVK'nın 19'uncu maddesinde belirtilen koşullar sağlanmamış/ bölünme yasında belirtilen şartlar dahilinde yapılmamış olduğundan, söz konusu işlemde kısmi bölünme üzerinden değerlendirme yapılamayacaktır.

15- İşlem KVK'nın 5/1-e bendi düzenlemesi kapsamında ele alınacak;

-elden çıkarılan iştirak hisselerinin, 2 tam yıl aktifte bulundurulması koşulunu sağlamasına karşın, bu iştirak hissesinin elden çıkarılması karşılığında yeni bir (aynı değere dönüşen) iştirak hissesi edinilmiş olması, elden çıkarma nedeniyle oluşan 200.000,00 TL kazancın bu düzenleme kapsamında vergisel bağışlıktan yararlanılamaması sonucunu doğuracaktır.

-elden çıkarma nedeniyle oluşan 200.000,00 TL kazanç ortaklara aktarılmış olduğundan, ortakların statüsüne göre kar dağıtımına bağlı vergi tevkifatı yapılacaktır.

-iştirak hisselerinin satışı, bu defa KDVK'nın 17/4-r düzenlemesine göre vergiden bağışık tutulacaktır.

16- Şirket aktifine 2012 yılında 100.000,00 TL bedel ile alınmış bulunan taşınmazın, 10.01.2021 tarihinde AFFLECT İnşaat A.Ş.'ye satışı KVK'nın 5/1-e bendi düzenlemesi kapsamında ele alınacaktır.

17- Taşınmaz, VUK'un Geçici 31 madde düzenlemesi ve 500 Seri numaralı Genel Tebliğ kapsamında yeniden değerlemeye tabi tutulmamıştır.

18- Satışın, 10.01.2021 tarihinde gerçekleştirilmiş olması ve müteakiben taşınmaz üzerindeki kullanım haklarının da aynı tarihte tapu siciline kayıt edilmesi, KVK'nın 5/1-e bendi düzenlemesindeki süre koşulunun sağlandığını göstermektedir.

19- İşletme aktifindeki taşınmaz 10.01.2021 tarihinde, AFFLECT İnşaat A.Ş.'ye 10.000.000,00 TL peşin, 30.000.000,00TL kısmı ise Nisan/2023 tarihinde aynı ödeme yapılmak koşuluyla toplam 40.000.000,00TL karşılığı vadeli satışa konu edilmiştir.

20- Satış bedelinin vadeli tahsilatına ilişkin belirleme (satıştan 10 gün sonra) 20.01.2021 tarihinde, aynı ödeme yapılmasından vazgeçilerek 2023 Yılı Nisan ayında 50.000.000,00 TL nakdi ödemesi yapılması haliyle revize edilmiştir. Bu işlemlerin sonucu olarak taşınmaz, AFFLECT İnşaat A.Ş.'ye 10.000.000,00 TL peşin ve Nisan/2023 tarihinde 50.000.000,00TL vadeli ödeme yapılması karşılığı satılmış bulunmaktadır.

Kurumun bu taşınmazın satışı karşılığı 2021 hesap döneminde beyana konu edilecek kazancı (60.000.000,00-100.000,00)=59.900.000,00 TL'dir.

21- Satışa ilişkin fatura VUK'un 231'nci maddesindeki sürelerle de riayet edilerek en geç 20.01.2021 tarihinde 60.000.00,00TL olarak tanzim olunacaktır.

22- 2021 hesap dönemi kurum kazancına eklenmesi gereken 59.900.000,00 TL'nin, istisnaya konu edilen %50'lik kısmının fon hesabına alınması ve satış bedelinin tamamının, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının (2023 hesap dönemi) sonuna kadar tahsil edilmesi koşuluyla (59.900.000,00x%50)=29.950.000,00TL KVK'nın 5/1-e bendi düzenlemesi kapsamında vergiden istisna tutulabilecektir.

23- Söz konusu 59.900.000,00 TL kazancın özel fon hesabına alınması şart olup, satışın yapıldığı yıl izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulması gereken bu kazancın, beş yıl içinde fon hesabından başka bir hesaba (sermayeye ilave hariç) nakledilmesi, işletmeden çekilmesi, dar mükellef kurumlar tarafından yurt dışına transfer edilmesi veya bu süre içinde işletmenin tasfiyeye girmesi halinde, bu işlemlere tabi tutulan kazanç kısmı için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler vergi ziyayı cezası ve gecikme faizi ile birlikte alınacaktır.

24- Taşınmaz satışı, KDVK'nın 17/4-r düzenlemesine göre KDV'den istisnadır.

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Sorunun (c) bendinde yer alan işlemin KVK'nın 19'uncu maddesi kapsamındaki yasal ve idari düzenlemeler ışığında ortaya konulacak vergisel sonuçları itibariyle bir bütün olarak değerlendirilmesi halinde verilen yanıtta, yapılan değerlendirmenin hukuki çerçevesi, iç tutarlılığı ve bütünlüğü de dikkate alınarak soruya ait (5) beş puan verilecektir.

YANIT 5 (10 puan): GİB tarafından verilen 22.05.2023 tarih ve E-31435689-125-73618 sayılı özeldede, 5'nci sorunun "i" bendine dair işlemi kapsayıcı mahiyette aşağıdaki vergisel açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

"İlgide kayıtlı özeldede talep formunda, grup firmalarınız arasında mal veya hizmet alım-satım işlemi gerçekleştiği, alım satım işlemleri neticesinde oluşan tutarların vadesinde ödenemediği, satıcı grup firması tarafından müşteri grup firması adına vade farkı hesaplandığı, hesaplanan bu vade farkının hesaplayan satıcı grup firması tarafından gelir veya kurumlar vergisi matrahına dahil edilerek vergilendirildiği, ancak adına vade farkı hesaplanan grup firmanızın dönem başı öz kaynaklarının üç katından daha fazla bir tutarda ortaklara (ilişkili kişilere) borcu olmasından ötürü ilişkili kişiler tarafından hesaplanan ve öz kaynağın üç katını aşan tutara isabet eden vade farklarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilip ticari kara ilave edildiğini belirterek, adına vade farkı hesaplanan borçlu grup şirketinizde mali zarar hesaplanması nedeniyle kurumlar vergisi tahakkuk etmemesi nedeniyle, alacaklı grup firması tarafından hesaplanan vade farkı gelirinin kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınıp alınmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendine göre kurumların, tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar vergiden istisnadır.

Aynı Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağı belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 12 nci maddesinin birinci fıkrasında ise; Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Buna göre, ortak veya ortakla ilişkili sayılan bir şirketten borç alınması işleminin örtülü sermaye kapsamına girmesi halinde örtülü sermaye sayılan borç tutarı üzerinden hesaplanan ve ödenen faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin, gider veya maliyet unsuru olarak değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin (7) nci fıkrasında; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı, daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği ve bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu hüküm altına alınmıştır.

1 Seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12. Örtülü Sermaye" başlıklı bölümünde konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar yer almakta olup söz konusu Tebliğin "12.1.6. Örtülü sermaye tutarı" başlıklı bölümünde,

"Kanunda borcun hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı örtülü sermaye olarak kabul edildiğinden, bu limiti aşan kısma isabet eden faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin geçici vergi dönemleri de dâhil olmak üzere vergi matrahından indirilmesi mümkün olmayacaktır. Piyasa koşulları ve ticari teamüllere göre yapılan vadeli mal ve hizmet alımları ile ilgili olarak ortaya çıkan borçlanmalarda, vade farkı tutarları ayrıca hesaplanmış olsa da bu borç tutarları örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınmayacaktır. Söz konusu süreleri aşan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınacak; bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farkları tespit edilerek örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilecektir."

açıklamaları yer almıştır.

Aynı Tebliğin "12.4.1. Borç verenin tam mükellef kurum olması" başlıklı alt bölümünde;

"...

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

...

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır... "

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu itibarla, ilişkili kişiden yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin olan, piyasa koşulları ve ticari teamüle uygun vade sürelerini aşan vadeli alımlar nedeniyle ortaya çıkan borçlar örtülü sermayenin varlığının tespitinde dikkate alınması ve bu şekilde hesaplanan örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farklarının tespit edilerek örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz olarak kabul edilmesi gerekmekte olup, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, örtülü sermaye kullanan ilişkili kurumun bu dönemde zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahının oluşmaması halinde, vade farkı hesaplayan şirketin bahse

konu örtülü sermaye tutarına isabet eden vade farkı için düzeltme yaparak kazanç istisnasından yararlanması mümkün değildir.”

Yine **GİB tarafından verilen 19.08.2013 tarih ve 84098128-125[12-2012/1]-499 sayılı özelgede** de benzer durum aşağıdaki biçimde değerlendirilmiş bulunmaktadır.

“.....

Bu hüküm ve açıklamalara göre; grup şirketlerinizden aldığımız borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi sonucunda bu borçlarla ilgili olarak örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 11’inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmamakla birlikte, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda TL’nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

Ayrıca, grup şirketlerinizden aldığımız borçların örtülü sermaye olarak değerlendirilmesi sonucunda bu borçlarla ilgili olarak ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkı ve benzeri giderler ile kur farkı gelirlerinin birbirinden mahsup edilmesinin mümkün olmaması nedeniyle ayrı ayrı dikkate alınması gerekmektedir.

Dolayısıyla, örtülü sermaye koşullarına göre her bir geçici vergilendirme dönemi için ayrı hesaplama yapılacak ve örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz giderleri ve aleyhe oluşan kur farkları kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacaktır. Kur farklarının lehte olması halinde ise oluşan kur farkı geliri hesaplanan faiz tutarından mahsup edilmeyecek, ancak, bu tutar beyannamede "Zarar Dahi Olsa İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünün "Diğer İndirim ve İstisnalar" satırında gösterilmek suretiyle indirilecektir.

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

Bu itibarla, şirketiniz tarafından grup şirketlerine verilen borçlarla ilgili olarak, bu şirketler tarafından yapılan düzeltme neticesinde dönem zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi veya geçici vergi matrahı oluşmaması nedeniyle yapılan bir tarihyat ile kesinleşen ve ödenen bir vergiden söz edilemeyeceğinden, şirketiniz tarafından da düzeltme yapılarak iştirak kazançları istisnasından faydalanılması söz konusu olmayacaktır.”

Bir diğer husus iştirak edilen kurumların yönetim kurulunda görev alan (iştirak eden) şirket yöneticilerine bu sıfatları nedeniyle ödenen tutarlara ilişkindir.

Bir kurum, hissedarı olduğu bir kurumun yönetim kurulunda gerçek kişiler aracılığıyla temsil edilecektir.

Yönetim kurulu üyelerine dağıtılan kâr payları istisna kapsamında olduğundan, kurumların bu şekilde elde ettikleri kâr payları da iştirak kazançları istisnasına konu olabilecektir.

Uygulamada, bu kişilere temsil ettikleri hukuki durum karşılığı çeşitli şekillerde (ücret, huzur hakkı, kar payı vb) ödenen tutarlar hissedar kurumlara değil de doğrudan gerçek kişilere yapılabilmektedir. Böyle bir durumda dahi yönetim kurulunda bulunan gerçek kişinin elde ettiği tutar kâr payını elde ettiği kurumun önce kazancı, sonrasında ise net ücret gideridir. Ödenen kâr payı tutarının, hissedar kurum tarafından temettü geliri olarak kaydedilmesi, karşılığında ücretler için geçerli tarife esas alınarak brütleştirilmiş tutarının giderleştirilmesi ve ödenecek vergi ve fonların da pasifleştirilmesi gerekecektir.

GİB tarafından verilen 11.04.2014 tarihli ve 64597866-125(6-2015)-49 sayılı bir diğer özelgede ise, tüzel kişiliğin yönetim kurulu üyesi olması durumunda elde edilen huzur hakkının kurumlar vergisi ve KDV uygulaması hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

“Kurumlar vergisi yönünden, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 1’inci maddesinin ikinci

fıkrasında, kurum kazancının gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluştuğu hükmüne yer verilmiş olup; 6'ncı maddesinde de, 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.

Gelir Vergisi Kanunu'nun 1'inci maddesinde, 'Gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tâbidir. Gelir bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.' hükmüne yer verilmiş olup, 2'nci maddesinde de gelire giren kazanç ve iratlar yedi bent halinde sayılmıştır.

Aynı Kanun'un 'Ücretin tarifi' başlıklı 61'inci maddesinde; ücretin, 103 ve 104'üncü maddelere göre tevkifat yapılacağı hükme bağlanmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 359'uncu maddesinin birinci fıkrasında, anonim şirketin, esas sözleşmeyle atanmış veya genel kurul tarafından seçilmiş, bir veya daha fazla kişiden oluşan bir yönetim kurulunun bulunacağı; ikinci fıkrasında, bir tüzel kişinin yönetim kuruluna üye seçildiği takdirde, tüzel kişiyle birlikte, tüzel kişi adına, tüzel kişi tarafından belirlenen, sadece bir gerçek kişinin de tescil ve ilan olunacağı; ayrıca, tescil ve ilanın yapılmış olduğunun, şirketin internet sitesinde hemen açıklanacağı; tüzel kişi adına sadece, bu tescil edilmiş kişinin toplantılara katılıp oy kullanabileceği hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanun'un 394'üncü maddesinde ise yönetim kurulu üyelerine, tutarı esas sözleşmeyle veya genel kurul kararıyla belirlenmiş olmak şartıyla huzur hakkı, ücret, ikramiye, prim ve yıllık kârdan pay ödenebileceği hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; iştirak ettiğiniz bazı tüzel kişiler nezdindeki yönetim kurulu üyeliğiniz nedeniyle bu iştirakleriniz tarafından ödenen huzur hakkı bedelleri şirketinizin geliri sayılacağından, bu bedellerin kurum kazancınıza dahil edilerek vergilendirilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, yönetim kurulu üyeliğiniz dolayısıyla iştiraklerinizden alınan huzur hakkı bedellerinden, şirketinizi söz konusu yönetim kurullarında temsil eden personelinize tarafınızca yapılacak ödemeler ücret olarak kabul edileceğinden, bu ödemeler üzerinden şirketiniz tarafından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gelir vergisi kesintisi yapılması gerekmele birlikte söz konusu ücretin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Katma Değer Kanunu yönünden ise 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

.....

hükümlerine yer verilmiştir.

Diğer taraftan, KDV oranları, KDV Kanunu'nun 28'inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile Karar'ın eki (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %18 olarak tespit edilmiştir.

Bu hükümler çerçevesinde; şirketinizin, iştiraki olduğu firmaların yönetim kurulu üyeliğinden elde ettiği bedeller, bu firmaların yönetim ve idaresine yönelik hizmetin karşılığı olduğundan; bu bedellerin, genel oranda (%18) KDV'ye tabi tutulması gerekmektedir.”

Diğer yandan KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. İstisnadan yararlanabilmek için;

- İştirak edilen kurumun anonim veya limited şirket niteliğinde bir kurum olması,
- İştirak edilen kurumun kanuni ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması,
- İştirak payını elinde tutan kurumun, yurt dışı iştirakin ödenmiş sermayesinin en az %10'una sahip olması,
- İştirak kazancının elde edildiği tarih itibarıyla, iştirak payının kesintisiz olarak en az bir yıl süre ile elde tutulması,
- İştirak kazancının (kâr payı dağıtımına kaynak olan kazançlar üzerinden ödenen vergiler de dahil olmak üzere) iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az %15

oranında; iştirak edilen yabancı kurumun esas faaliyet konusunun finansman temini veya sigorta hizmetlerinin sunulması ya da menkul kıymet yatırımı olması durumunda, iştirak edilen kurumun faaliyette bulunduğu ülke vergi kanunları uyarınca en az Türkiye’de uygulanan kurumlar vergisi oranında, gelir ve kurumlar vergisi benzeri toplam vergi yükü taşınması, – İştirak kazancının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Yurt dışı iştirak kazançları istisnasından yararlanılabilmesi için yukarıda yer alan şartların topluca yerine getirilmesi şarttır. İştirak oranı %10’dan fazla olsa dahi süre şartının gerçekleşmemesi halinde veya bütün şartlar gerçekleşmekle birlikte vergi yükü şartının gerçekleşmediği durumlarda istisnadan yararlanılabilmesi mümkün değildir.

Soruda yer alan diğer bir husus olan Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlere ait olup, 110-Hisse Senetleri hesabında takip edilen hisse senetleri nedeniyle bu şirketlerden elde edilen temettünün vergisel durumuna dairdir.

Bilindiği üzere KVK’nın "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinde;

"(1) Aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

a) Kurumların;

1) Tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımlarından elde ettikleri kazançlar,

...

(e) Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri (rüçhan hakları ve bu fıkranın (a) bendi kapsamında istisna kazançlarına kaynak oluşturan yatırım fonlarının katılma paylarının satışından doğan kazançların %75’lik kısmı ile aynı süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazların satışından doğan kazançların %50’lik kısmı.

...

(3) İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez."

hükmü yer almaktadır.

Diğer taraftan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5 inci maddesinde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Bu düzenleme ışığında, tam mükellef bir kurum tam mükellefiyete tabi başka bir kurumun sermayesine katılımdan elde edilen temettüler için, KVK’nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca iştirak kazancı istisnasından yararlanılabilecektir.

Diğer taraftan, kurum aktifinde iki tam yıldan daha az bir süredir bulunan hisse senetlerinin satışı, KVK’nın 5 nci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi kapsamına girmediğinden, bu hisselerin satışından doğan zararların da, ilgili dönem kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

KDVK’nın 1/1 inci maddesinde, Türkiye’de ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu, 17/4-g maddesinde ise hisse senedi tesliminin KDV’den istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "II/F-4.7.1.Değerli Maden, Değerli Kâğıt, Para, Döviz, Menkul Kıymet Teslimler" başlıklı bölümünde;

"3065 sayılı Kanununun (17/4-g) maddesi ile külçe altın, külçe gümüş, döviz, para, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil), varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçlarının teslimi KDV'den istisna edilmiştir.

Külçe altın, külçe gümüş, döviz, para teslimleri KDV'den istisna olup, hisse senedi ve tahvil (elde edilen faiz gelirleri ile sınırlı olmak üzere tahvil satın almak suretiyle verilen finansman hizmetleri dâhil) teslimleri yanında, aynı mahiyette olan kâr ortaklığı belgesi, gelir ortaklığı belgesi gibi faiz veya temettü getiren kıymetli evrak teslimleri de vergiden müstesnadır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Hisse senetlerinin borsada işlem görüp görmemesinin söz konusu istisna uygulamasına bir etkisi bulunmamaktadır.

Bu düzenlemelere göre, söz konusu hisse senetlerinin teslimi KDVK'nın 17/4-g maddesi kapsamında KDV'den istisna olacaktır.

GİB tarafından verilen **02.01.2023 tarih ve E-62030549-125[2021]-542 sayılı özelge**, bu değerlendirmeye örnek olarak verilebilecektir.

Bilindiği üzere, KVK'nın 5'inci maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde, tam mükellefiyete tabi girişim sermayesi yatırım fonları ile girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinden elde ettikleri kâr payları 6322 Sayılı Kanunu'nun 34'üncü maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 5. inci maddesinde yapılan değişikliğin yürürlüğe girdiği 1.1.2013 tarihinden itibaren kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. Madde düzenlemesinde açık olarak yer verildiği gibi, girişim sermayesi yatırım fonları ve ortaklıkları dışında kalan diğer fon ve yatırım ortaklıklarının katılma payları ve hisse senetlerinden elde edilen kâr payları iştirak kazancı istisnasından yararlanmamaktadır.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1. Mükellef kurum tarafından ERKSAN Kimya Ürünleri Paz. A.Ş. için 35.000,00 TL tutarında tahakkuk ettirilen (ticari alacağın belirlenmiş vadelerde tahsil edilememesi nedeniyle) vade farkı, KVK'nın 12'nci maddesinde düzenlenmiş bulunan örtülü sermaye uygulaması kapsamına girmektedir.

2. ERKSAN Kimya Ürünleri Paz. A.Ş. tarafından 2021 hesap dönemi için mali zarar beyan edilmiş olduğu, dolayısıyla dağıtılabılır herhangi bir kar ve ödenen herhangi bir kurumlar vergisi bulunmadığından, örtülü sermaye kapsamına giren borçlanma nedeniyle Oppenheimer Kimya Sanayi A.Ş. tarafından hesap dönemi sonunda elde edildiği kabul edilen 35.000,00 TL tutarındaki kar payının iştirak kazancı istisnasına konu edilerek KVK'nın 5/1-a maddesi düzenlemesinden yararlanılması da söz konusu olmayacaktır.

3. İştirak edilen Hollanda'da yerleşik kurum ATIK Recycling B.V.'nin yönetim kurulunda görev alan Oppenheimer Kimya Sanayi A.Ş. yöneticilerine bu sıfatları nedeniyle ödenen 250.000,00 TL, Oppenheimer Kimya Sanayi A.Ş. tarafından elde edilen iştirak kazancı niteliğindedir.

4. ATIK Recycling B.V. tam mükellef kurum statüsünde olmadığından, bu kurumdan elde edilen kazanç için KVK'nın 5/1-a madde düzenlemesinde tanımlı iştirak kazancı istisnasından yararlanılamayacaktır.

5. Dar mükellef kurumdan elde edilen iştirak kazancı, KVK'nın 5/1-b maddesinde yer verilen (tüm) koşulların varlığı halinde, bu madde kapsamında vergiden bağışık tutulacaktır.

6. Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlere ait olup, 110-Hisse Senetleri hesabında takip edilen hisse senetleri nedeniyle bu şirketlerden 2021 hesap döneminde elde edilen 15.000,00TL kar payı için KVK'nın 5/1-a düzenlemesi uyarınca iştirak kazancı istisnasından yararlanılacaktır.

7. İstanbul Kentsel Dönüşüm Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı A.Ş.'den elde edilen 100.000,00 TL kar payı için, KVK'nın 5/1-a düzenlemesinde yer alan açık hüküm nedeniyle, iştirak kazancı istisnasından yararlanılamayacaktır.

YANIT 6 (20 puan): 6 numaralı işlemlere/sorunun KVK'nın 5/1-a, b, c ve e bentlerinde düzenlenmiş vergi istisnalarına ilişkin açıklamalara 4 numaralı işlem/soru başlığı altında toplu olarak yer verilmiş olup, bu işlem/soru başlığında ilgili sorunun yanıtlanması için gerekli yasal/idari düzenlemelere ayrıca yer verilmemiş bulunmaktadır.

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

KVK'nın 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.

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

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

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

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir işyeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir işyeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir.

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

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

Öte yandan, yurt dışındaki şubelerden elde edilen kazançların genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, faaliyette bulunulan yabancı ülkenin mevzuatına göre hesap döneminin kapandığı tarih itibarıyla ilgili ülke mevzuatına göre tespit edilen faaliyet sonucu, Türkiye'de de aynı tarih itibarıyla genel

sonuç hesaplarına kaydedilecektir. Bu hususun

Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilmesinde, kazancın kambiyo mevzuatına göre fiilen Türkiye’ye getirilmesinin herhangi bir etkisi olmayacaktır. Faaliyette bulunulan yabancı ülkede kazanca tasarruf edilebilmesi yeterlidir.

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

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

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

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

İşlemlerle ilgili dikkate alınabilecek diğer bir düzenleme 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 yararlanan 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 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 yararlanan mesleki eğitim hizmetleriyle ilgili olarak Maliye Bakanlığınca belirlenme 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,

- 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 ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen 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 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.

GİB tarafından verilen ve KVK'nın 5/1-b ve h bağlantılı biçimde yapılan değerlendirmeleri içeren 01.02.2023 tarih ve 62030549-125[5-2018/317]-264019 sayılı özelgeye, işbu cevap anahtarının 4'üncü soruya dair bölümünde yer verilmiş bulunmaktadır.

GİB tarafından verilen 21.09.2022 tarih ve 13649056-125[2020-KVK/ÖZE-01]-83204 sayılı özelgede, KVK'nın 5/1-h bendinde düzenlenen vergisel bağıışıklık özelinde aşağıdaki değerlendirmelere yer verilmiştir.

“İlgide kayıtlı özelge talebinizde; şirketiniz tarafından İstanbul'da bulunan ...'nin alt taşeronu olarak ... ülkesinde "... Trafo Merkezi İşini" yaptığınızı, hak ediş faturalarını bahsi geçen şirkete katma değer vergisi hesaplanmaksızın kestiğınızı belirterek, bu işten elde edilecek kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre yurt dışında yapılan montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan ve kurumlar vergisinden müstesna tutulan kazanç olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında "Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu hüküm altına alınmıştır.

Konuyla ilgili olarak, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" başlıklı bölümünde;

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

Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (g) bendinde, kurumların yurt dışında bulunan işyerleri veya daimi temsilcileri aracılığıyla elde ettikleri kazançlar, maddede belirtilen tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmiş olmak ve en az %15 oranında gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergi yükü taşımak koşuluyla vergiden istisna edilmiştir.

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

...

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

..."

açıklamaları yer almaktadır.

Diğer taraftan, 4734 sayılı Kamu İhale Kanununun 4 üncü maddesinde bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak ıslahı, taşkın koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri "yapım" olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan, söz konusu işe ilişkin düzenlenen faturaların yurt dışındaki ana yüklenici şirket adına değil de İstanbul'daki ... adına düzenlenmesi, işin yurt dışı niteliğini değiştirmediği gibi şirketin bu işten elde etmiş olduğu kazancın kurumlar vergisinden müstesna tutulmasına engel teşkil etmeyecektir.

Ancak, bahsi geçen şirket adına düzenlenecek bu faturalarda; faturanın yurt dışında yapılan bir iş için düzenlendiğine ilişkin şerh konulması ve yurt dışında bahse konu işin şirketiniz tarafından taahhüt edilerek yapıldığının ilgili makamlardan alınacak belgelerle tevsik edilmiş olması gerekir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; Türkiye'de tam mükellef olan ... ile imzalamış olduğunuz taşeron sözleşmesi kapsamında ...'da yaptığınız "... Trafo Merkezi İşini "nin, inşaat ve montaj işi kapsamında değerlendirilmesi ve söz konusu faaliyetlerin, yurt dışında bulunan işyeri veya daimi temsilciniz aracılığıyla yapılması kaydıyla, bu işler dolayısıyla elde edilerek Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır."

GİB tarafından verilen 11.05.2023 tarih ve E-62030549-125[5-2021/92]-527246 sayılı özelge ile yurt dışı inşaat ve montaj işlerinden elde edilen kazanca ilişkin kurumlar vergisi ve KDV yönünden yapılan vergisel açıklama ve değerlendirmelere aşağıda yer verilmiştir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin ...'da bir firma ile anlaşma yaparak, ...'da "....." cephe montaj işlerinin koordinasyonu ve yapım işini üstlendiği, söz konusu işin Türkiye'den işçi göndermek suretiyle yapılacağı ve sadece işçilik faturası kesileceği belirterek, bahsi geçen hizmet dolayısıyla elde edilen kazançların kurumlar vergisi ve KDV yönünden istisna kapsamında olup olmadığı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

I- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında; "Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde; yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilmiştir.

Diğer taraftan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.9. Yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanan kazançlarda istisna" başlıklı bölümünde;

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

...

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

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

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

İnşaat, onarım ve montaj işlerinin yurt dışında gerçekleştirilmesi için bir iş yeri bulunması gerekirken, bu işlere bağlı teknik hizmetlerin yurt dışında herhangi bir iş yeri olmaksızın Türkiye'den gerçekleştirilebilmesi de mümkün olabilmektedir. Proje hazırlanması gibi teknik hizmetler, inşaat ve onarım işinin tamamlayıcı bir unsuru olmasına karşın; kurumların yurt dışında devam eden bir inşaat ve onarım işi olmadığı ya da ayrıca bir işyeri veya daimi temsilci bulundurulmadığı durumlarda, bu faaliyetin ihracat olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup yurt dışındaki inşaat işine bağlı olarak Türkiye'de yapılan teknik hizmetlerden sağlanan kazançların bu istisnadan yararlandırılması mümkün bulunmamaktadır. Dolayısıyla, kurumların yurt dışında bir inşaat ve onarım işi varsa, buna bağlı teknik hizmetler ister Türkiye'de isterse yurt dışında yapılsın, elde edilen kazançlar istisnadan yararlanabilecektir. Kurumların yurt dışında yaptıkları bir inşaat ve onarım işinin bulunmaması halinde ise ancak yurt dışında bir iş yeri veya daimi temsilci aracılığıyla yaptıkları teknik hizmetlerden elde edilen kazançlar istisnadan yararlanılabilecektir.

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

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, alt yüklenici sıfatıyla yüklendiğiniz Suudi Arabistan'da yapılan Shamiyah Camisi cephe montaj işlerinin koordinasyonu ve yapımı işinin yurt dışında bulunan iş yeri veya daimi temsilci aracılığı ile yapılması halinde bu işle ilgili olarak Şirketinizce elde edilerek Türkiye'deki genel sonuç hesaplarına intikal ettirilecek kazancınızın, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendine göre istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

II- ÇIFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:

"Türkiye Cumhuriyeti Hükümeti ile Suudi Arabistan Krallığı Hükümeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01/01/2010 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir işyeri oluşacağı veya oluşmayacağı açıkça belirtilmiş olup müteahhitlik işleri bakımından işyerinin oluşmasını düzenleyen 3 üncü fıkranın (a) bendi, "oniki ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin kontrol faaliyetleri"nin faaliyetin icra edildiği ülkede bir işyeri oluşturacağı hükmünü öngörmektedir.

Anlaşmanın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci ve 2 nci fıkralarında ise;

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

2. Bu maddenin 3 üncü fıkrası hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet teşebbüsü diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasıyla ticari faaliyette bulunduğu, her iki Akit Devlette de bu işyerine atfedilecek kazanç, bu işyeri aynı veya benzer koşullar altında, aynı veya benzer faaliyetlerde bulunan ayrı ve bağımsız bir teşebbüs olsaydı ve işyerini oluşturduğu teşebbüsten tamamen bağımsız bir nitelik kazansaydı ne kazanç elde edecek ise aynı miktarda bir kazanç olacaktır."

hükümleri yer almaktadır.

Yine Anlaşmaya ek Protokolün 4 üncü maddesinin (a) fıkrasında, "İnşaat veya kurma ya da bunlara ilişkin keşifle ilgili sözleşmeler yönünden bir işyerinin kazancı, sözleşmenin toplam tutarı üzerinden değil, sözleşmenin işyeri tarafından, işyerinin bulunduğu Devlette yürütülen kısmı üzerinden belirlenecek ve sözleşmenin diğer Akit Devlet dışında yürütülen kısmı işyeri kazancının belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır."

hükmü bulunmaktadır.

Yukarıda hükümlerine yer verilen Türkiye - Suudi Arabistan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasında inşaat, yapım, montaj ve kurma işleri bakımından işyerinin oluşması 12 aylık süre koşuluna bağlanmış olup şirketinizin Suudi Arabistan'da Mekke İnşaatı Shamiyah Camisi cephe montaj işlerinin koordinasyonu ve yapımı işi kapsamında Suudi Arabistan'da gerçekleştireceğiniz faaliyetlerin 12 aydan kısa sürmesi halinde, bu faaliyet dolayısıyla elde edilecek kazançlar yalnızca Türkiye'de vergilendirilecek, faaliyetin 12 ayı aşması durumunda ise, Anlaşmanın 5 inci maddesinin 3 üncü fıkrasının (a) bendi gereğince Suudi

Arabistan'da bir işyerine sahip olunduğu kabul edilerek elde edilecek kazançlar işyerine atfedilecek miktarla sınırlı olmak üzere Suudi Arabistan tarafından vergilendirilebilecektir.

12 aylık sürenin hesaplanmasında başlangıç tarihi olarak şantiyenin olduğu tarihin (müteahhidin hazırlık çalışmaları da dahil Suudi Arabistan'da çalışmalarına başladığı tarih); bitim tarihi olarak işin tamamlandığı veya sürekli olarak terk edildiği tarihin dikkate alınması gerekmektedir.

Suudi Arabistan'ın vergilendirme hakkı olduğu durumda, Anlaşmanın 7 nci maddesinin 2 nci fıkrası uyarınca, Suudi Arabistan'daki işyerinin ana merkezden tamamen ayrı ve bağımsız olarak düşünülmesi ve ana merkez ile olan faturalama işlemlerinde emsaline uygun ödemelerde bulunması veya hasılat elde etmesi gerekmektedir. Bir başka ifadeyle, Suudi Arabistan'daki işyerinin aslında bağlı olduğu Türkiye'deki merkez işletmenin dışında bağımsız bir işletme gibi dikkate alınması gerekmektedir.

Ancak, Anlaşmanın 7 nci maddesi ile ilgili olarak işyerine atfedilmesi gereken kazançların tespitine ilişkin yukarıda yer verilen 4 no.lu Protokol hükmünün belirleyici mahiyetteki (a) bendinin de dikkate alınması gerekmektedir. Buna göre, Türkiye'de mukim şirketin inşaat, kurma ya da bunlara ilişkin keşifle ilgili sözleşmeler yönünden Suudi Arabistan'da bir işyerine sahip olması durumunda dahi, bu işyerinin kazancı sözleşmenin toplam tutarı üzerinden hesaplanmayacak, sözleşmenin Suudi Arabistan'da bulunan işyeri tarafından yürütülen kısmı üzerinden belirlenecek ve sözleşmenin Suudi Arabistan dışında yürütülen kısmı işyeri kazancının belirlenmesinde dikkate alınmayacaktır.

Bu durumda, yapılan sözleşmenin öncelikle taahhüt konusu iş ve ödeme bakımından ayrıştırılması ve bu ayrıma göre fiilen işlerin Suudi Arabistan'da bulunan işyeri tarafından etkin bir şekilde yürütülen kısmına ilişkin kazancın tespiti gerekmektedir. Dolayısıyla, şirketin sadece Suudi Arabistan'daki işyerine atfedilebilen faaliyetlerinden doğan kazançları üzerinden Suudi Arabistan'ın vergi alma hakkı olup bu ülke dışında gerçekleştirilecek olan faaliyetler nedeniyle oluşan kazançların söz konusu ülkede vergilendirilmemesi gerekmektedir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için şirketinizin Başkanlığımızdan alacağı, Türkiye'de tam mükellef olduğunuzu ve tüm dünya kazançları üzerinden Türkiye'de vergilendirildiğini gösteren bir mukimlik belgesini Suudi Arabistan'daki vergi sorumlularına ibraz etmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın Suudi Arabistan'a vergi alma hakkı tanıdığı durumda, şirketinizce söz konusu faaliyetler dolayısıyla Suudi Arabistan'da ödenen vergiler, Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi Yöntemleri" başlıklı 23 üncü maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca, bu gelir üzerinden Türkiye'de hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir. Ancak, söz konusu mahsup Türkiye'de vergilendirilebilen gelire atfedilebilen, mahsuptan önce hesaplanan gelir vergisi miktarını aşmayacaktır.

III- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

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

- 4/1 inci maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği,

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

- 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 katma değer vergisinin indirilemeyeceği,

hüküm altına alınmıştır.

Konuya ilişkin olarak 60 No.lu KDV Sirkülerinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"1.1.1. Yurtdışındaki İşlemler

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

Buna göre, Türkiye'deki bir mükellefin;

...

- Yurt dışında yaptığı inşaat, onarım, montaj işleri,

...

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

...

8.1.1.1. Vergiye Tabi Olmayan İşlemlere İlişkin Yüklenilen KDV

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; 6 ncı maddesinde de işlemlerin Türkiye'de yapılmasının, malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalanılmasını ifade ettiği hüküm altına alınmıştır. Bu kapsama girmeyen, yani vergiye tabi olmayan teslim ve hizmetler nedeniyle yüklenilen vergiler indirim konusu yapılamamaktadır.

...

- Türkiye'de mukim bir inşaat firmasının yurt dışında yaptığı inşaatlara ilişkin bakım, onarım, montaj gibi hizmetlerin Türkiye'de mukim başka bir firma tarafından yurt dışında yapılması gibi işlemler KDV'ye tabi olmadığından, bu işlemler nedeniyle Türkiye'de KDV ödenmiş olması halinde, verginin konusuna girmeyen bu işlemlere ait yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.

- Öte yandan, bu işlemler KDV'nin konusuna girmediğinden, ihracat veya transit taşımacılık istisnası gibi herhangi bir istisna kapsamında değerlendirilmek suretiyle KDV iadesi talep edilmesi de mümkün değildir..."

Buna göre, şirketiniz tarafından üstlenilen ...'da yapılmakta olan inşaatın dış cephe, montaj işlerinin koordinasyonu ve yapım işi, yurt dışında ifa edildiğinden ve bu hizmetten yurt dışında faydalandığından KDV'nin konusuna girmemektedir. Dolayısıyla yurt dışında mukim şirkete söz konusu işler dolayısıyla düzenlenecek faturalarda KDV hesaplanmayacaktır. KDV'nin konusuna girmeyen bu hizmetlerle ilgili yüklenilen KDV'nin Kanunun 30/a maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması da mümkün bulunmamaktadır."

GİB tarafından verilen 12.05.2023 tarih ve E-84098128-125[10-2021/13]-212590 sayılı özelgede ise, "Türkiye'den yurtdışı mukimi firmaya verilen tasarım/dizayn hizmetleri" ile ilgili olarak şu vergisel açıklama ve değerlendirmelere yapılmıştır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda;

-Şirketinizin şehir akvaryumları ve büyük çaplı akvaryumların kurulması, filtrasyon sistemleri ve cihazlarını yapmak, ihracatını ve ithalatını gerçekleştirmek, proje çizimleri, tasarımların gerçekleştirilmesi ve ihracı gibi kapsamlı faaliyet gerçekleştirdiği, bu faaliyetleri dünyanın birçok noktasında icra ettiği,

- Şirketiniz ile ... mukimi "... arasında ... kapsamında sözleşme düzenlendiği, sözleşmede dizayn/tasarım, makine ve teçhizat tedariği, montajı ve kurulumu ile devreye alma olmak üzere 4 aşamalı projenin devreye sokulduğu, her aşamanın başlangıç ve tamamlanması ile ücretinin ayrı iş olarak aynı sözleşmenin konusu yapıldığı,

- Dizayn/tasarım aşamasının, Türkiye'de ücret bordronuzda yer alan yerli ve yabancı yaklaşık 53 mühendisin katkılarıyla Türkiye'de gerçekleştirildiği ve hizmettenda faydalanılacağı,

- Söz konusu dizayn/tasarım kısmı işinin ... tamamlanarak fatura konusu edileceği, ayrıca sözleşme konusu iş için avanslar (...) alındığı,

- Öte yandan; proje çizim, tasarım/dizayn işlerinin geçmiş yıllarda da faaliyet konularınız arasında olduğu ve "Yeminli Mali Müşaviriniz tarafından düzenlenen Kurumlar Vergisi ve Eklerinin Tasdikine İlişkin Raporla" bu faaliyetlere de yer verildiği ancak, ...'tasarım/dizayn hizmeti vermek" ibaresinin eklendiği ve bu kararın Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde yayımlandığı, bunun üzerine bağlı olunan vergi dairesine başvurularak faaliyete ilişkin tanımlamalarının yaptırıldığı,

belirtilerek, kapsamında aynı sözleşmede ayrı etap olan tasarım/dizayn hizmetinden elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği ile tasarım/dizayn faaliyetinin ana sözleşmenize ilave edilmesinin henüz hizmetin tamamlanıp faturaya bağlanmadığı da dikkate alındığında söz konusu indirimde engel olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde;

"Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, 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, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile 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'si,

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

..." hükmüne yer verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.5. Türkiye'den yurt dışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler" başlıklı bölümde konu hakkında ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup "10.5.2. İndirimden faydalanma şartları" başlıklı bölümünde;

"10.5.2.1. İndirimden faydalanabilecek şirketlerin ana sözleşmelerinde yazılı esas faaliyet konusu

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 ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen 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.

...

10.5.2.2. Hizmetin, Türkiye'den münhasıran yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için yapılmış olması

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.

10.5.2.3. Faturanın yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi

Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yukarıda özellikleri açıklanan yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi gerekmektedir.

...

10.5.2.4. Türkiye'den verilen, mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme ve veri analizi hizmetlerinden yurt dışında yararlanılması

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."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bilindiği üzere, avanslar taahhüt edilen ancak henüz yapılmamış, gelecekte yapılacak mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin yapılan ödemelerdir. Diğer bir ifadeyle, avanslar hizmeti yapanın alacağından mahsup edilmek üzere ödenen ve finansman imkanı sağlayan borç nitelikli ödemelerdir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yukarıda belirtilen şartların topluca sağlanması kaydıyla Türkiye'de yerleşik olmayan kişilere verilen tasarım ve dizayn hizmetlerinden elde edilen kazancın % 50'si indirim konusu yapılabileceğinden şirketiniz ana sözleşmesine "tasarım/dizayn hizmeti vermek" ibaresinin eklenip bu hususun Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde tescil edilip yayımlandığı tarihten itibaren bu faaliyetlerinizden elde ettiğiniz söz konusu kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, söz konusu indirim uygulaması yurt dışında vermiş olduğunuz tasarım/dizayn hizmetleri ile sınırlı olup proje kapsamında vermiş olduğunuz diğer hizmetlerin bu kapsamda değerlendirilmeyeceği tabiidir.

Diğer taraftan, Şirketiniz ana sözleşmesine "... " ibaresinin eklenip bu hususun Türkiye Ticaret Sicil Gazetesinde tescil edilip yayımlandığı tarihten önce verdiğiniz hizmetler kapsamında almış olduğunuz

avans tutarlarının, şirket ana sözleşmesinin tescilinden sonra gelir hesabına intikal ettirilmesi durumunda söz konusu tutarların da kazancın olduğu hesap döneminde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, şirketinizin söz konusu kapsamda yapılan ana sözleşme değişikliği öncesi almış olduğu ödemelerin mahiyet itibarıyla avans niteliğinde olmaması ve gelir hesaplarıyla ilişkilendirilmesi gereken ödemelerden olması durumunda ise bu tutarların mezkur bent hükmü kapsamında indirim konusu yapılmayacağı tabiidir.”

GİB'in 08.02.2023 tarih ve E-49327596-125[KVK.ÖZ.2022.52]-31116 sayılı özelgesinde KVK'nın 10/1-ğ bendi düzenlemesine dair şu (örnek) değerlendirmeler yapılmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Şirketinizin "yüzen araçlara ait mühendislik ve proje çizimi" alanında faaliyet gösterdiği, bu faaliyet kapsamında yurt dışında ve serbest bölgelerde mukim firmalara hizmet verildiği belirtilerek; söz konusu hizmetler nedeniyle elde edilen kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendi kapsamında kurumlar vergisi matrahında indirim konusu yapıp yapılmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirileceği hükme bağlanmış olup, aynı Kanunun 6 ncı maddesinde de kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Diğer taraftan anılan Kanunun "Diğer indirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasında kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından yapılabilecek indirimlere yer verilmiş olup anılan maddenin birinci fıkrasının (ğ) bendinde;

"Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, 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, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile 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'si.

Bu indirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır.

..."

hükmü yer almaktadır.

Konu ile ilgili açıklamalara 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.5.Türkiye'den yurt dışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetler" başlıklı bölümünde yer verilmiş olup "10.5.2. İndirimden faydalanma şartları" ana başlığı altında yer alan alt başlıklı bölümlerde de indirimden faydalanmanın şartları açıklanmıştır.

Buna göre, söz konusu indirim hükmünden yararlanılabilmesi için;

- Hizmeti veren 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 sunma faaliyetlerinin bir veya birkaçının bulunması ve fiilen bu faaliyetlerle işgal edilmesi,

- Hizmetin Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilmesi,

- Yapılan hizmet ile ilgili olarak düzenlenecek faturanın, yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum adına düzenlenmesi,

- Yurt dışı mukimi kişi ve/veya kurum için Türkiye'den verilen hizmetin, bu kişilerin ve/veya kurumların Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisinin olmaması, verilen hizmetten yurt dışında yararlanılmış olması

gerekmektedir.

Aynı Tebliğin "10.5.3.2. Kazançların kayıtlarda izlenmesi" başlıklı bölümünde;

"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 esas alınarak dağıtılacaktır.

..."

açıklamaları yer almıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; Şirketiniz tarafından, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye'de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mühendislik ve proje çizimi hizmetinin fiilen sunulması ve yukarıda sayılan diğer şartların da sağlanması kaydıyla, söz konusu hizmet nedeniyle elde ettiğiniz kazancınızın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ancak serbest bölgelerde faaliyet gösteren firmalara verilen mühendislik ve proje çizimi hizmetlerinden elde etmiş olduğunuz kazancınızın Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır."

KVK'nın 9. maddesinde kurumlar tarafından yurtdışında katlanılan zararların mahsubuna ilişkin düzenlemeye; 'b) Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurtdışı faaliyetlerden doğan zararlar;

- 1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,
- 2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı, halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili mali makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi

daresine ibrazı yeterlidir.

Türkiye’de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye’deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır.” şeklinde yer verilmiştir.

Kurumlar tarafından yurtdışında katlanılan zararların mahsup edilebilmesi için öncelikle zararın oluşmasına kaynaklık eden faaliyetin kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlardan olmaması gerekmektedir. Örneğin, kurumların yurtdışı şubelerinden elde ettikleri kazançlara ilişkin KVK’nın 5/(1)-g düzenlemesi ile istisna getirildiğinden, söz konusu faaliyet nedeniyle katlanılan zararların mahsubu mümkün olmayacaktır. Başka bir örnek ise, yurtdışı inşaat ve onarım işlerinden elde edilen kazançların

KVK’nın 5/(1)-h düzenlemesine göre Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilmiş olması sebebiyle, söz konusu faaliyetlerden zarar edilmesi sonucunda, bu zararların diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirimi söz konusu olmayacaktır.

• Zarar mahsubunun mümkün olabilmesi için; yurtdışı faaliyetlerin yurtdışındaki firmalara iştirak etmek suretiyle değil de doğrudan doğruya Türkiye’de yerleşik kurum tarafından yürütülmesi şartı aranmaktadır. Örneğin, KVK’nın 7. maddesinde düzenlenen kontrol edilen yabancı kurum kaynaklı zararın, yurtdışında Türkiye’de yerleşik kurum adına doğrudan yürütülen bir faaliyet olmaması sebebiyle indirimi mümkün değildir.

• Bunun yanı sıra, mükelleflerin yurtdışı zararlarını mahsup edebilmeleri için maddede belirtilen esaslara göre hazırlanmış son beş yıla ilişkin raporlarını ilgili vergi dairesine ibraz etmiş olmaları gerekmektedir.

Örneğin; 2014, 2015, 2016 ve 2017 hesap dönemlerinde kâr elde edip, 2018 hesap döneminde zarar eden tam mükellef bir kurumun, son beş yıla ait raporlarını ilgili yıllarda bağlı olduğu vergi dairesine ibraz etmiş olması halinde, 2018 hesap dönemine ilişkin yurtdışı zararlarını, Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, indirim konusu yapması mümkün bulunmaktadır. Fakat; mükelleflerin söz konusu raporları ilgili vergi dairesine ibraz etmemiş olmaları durumunda, söz konusu dönemlere ilişkin raporların zararın mahsup edileceği ilgili dönemde ibraz etmeleri de yeterlidir.

Yurtdışında Oluşan Zararların Mahsup Edilebilmesi İçin;

- i- Kurumlar vergisine tabi mükelleflerin Türkiye’de tam mükellef olarak vergilendirilmesi,
 - ii- Yurtdışı faaliyetler sonucunda oluşan matrahların her yıl ilgili ülkede yetkili denetim kuruluşlarınca rapora bağlanması,
 - iii- Rapor ekinde yer alan vergi beyanları, bilanço ve gelir tablolarının ilgili ülke makamlarınca onaylanmış olması,
 - iv- İlgili ülkede yetkili denetim kuruluşu yoksa her yıla ait vergi beyannamesinin birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylanması,
 - v- İlgili denetim raporlarının aslı ve tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye’deki ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi,
 - vi- Beş yıldan fazla nakledilmemesi,
 - vii- Türkiye’de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olmaması,
 - viii- Türkiye’de mahsup edilecek yurtdışı zararın, yurt dışında mahsup edilmemiş veya gider yazılmamış olması, mahsup edilmiş veya gider yazılmışsa mahsup veya gider yazılmadan önceki tutarın dikkate alınması,
- gerekmektedir.

Zarar mahsubu konusunda önem arz eden bir diğer husus; geçmiş yıl zararlarının kârın doğduğu ilk yılda mahsup edilmesi gerektiğidir. Kârın doğduğu ilk yılda zarar mahsubu gerçekleştirilmez ise sonraki yıllarda kâr elde edilmiş olsa dahi zarar mahsubundan vazgeçilmiş sayılacaktır.

GİB tarafından verilen 28.12.2016 tarih ve 38418978-125[5-14/23]-444662 sayılı özelgede yurt dışı zarar mahsubuna yönelik aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda; şirketinizin, 2013 yılında yurt dışında inşaat faaliyetlerinde bulunmak amacıyla Bulgaristan'da şube tescili yaptırıp yönetici atadığı, adı geçen ülkede ofis kiralayıp eleman temin ederek ihalelere katılmak için faaliyetlerde bulunduğu, birkaç ihaleye teklif verilmesine rağmen anılan ülkenin koşullarının zor olması ve ihaleye katılım şartlarındaki küçük evrak eksikliklerinden dolayı elemanın kolay yapılması nedeniyle, şubenizin kapanış işlemlerinin 2014 yılında yapıldığı, bu süreçte şirket olarak şube masraflarınız için şirketinizin İş Bankası Sofya Şubesine 322.947,40 TL karşılığı 110.600 Euro gönderildiği, ayrıca şubenizin muhasebesinin Bulgaristan yasalarına göre tutulduğu belirtilerek, şubenizle ilgili yapmış olduğunuz masrafların ilgili makamlara onaylatılması kaydı ile kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde; "Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanlar, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançların tamamı üzerinden vergilendirilirler." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde, yurt dışında yapılan inşaat, onarım, montaj işleri ile teknik hizmetlerden sağlanarak Türkiye'de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu hükme bağlanmıştır.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzdan, yurt dışında inşaat faaliyetlerinde bulunmak üzere şube açtığınız, ancak ihalelere katılamamanız nedeniyle inşaat faaliyetine fiilen başlayamadığınız anlaşılmaktadır. Bu sebeple, Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (h) bendinde yer alan istisnadan yararlanmanız mümkün değildir.

Öte yandan, mezkûr Kanunun 9 uncu maddesinde; "(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

...

b) Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarla ilgili olanlar hariç olmak üzere, beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla yurt dışı faaliyetlerden doğan zararlar;

1) Faaliyette bulunulan ülkenin vergi kanunlarına göre beyan edilen vergi matrahlarının zarar dahil, her yıl o ülke mevzuatına göre denetim yetkisi verilen kuruluşlarca rapora bağlanması,

2) Bu raporun aslı ile tercüme edilmiş bir örneğinin Türkiye'deki ilgili vergi dairesine ibrazı,

halinde indirim konusu yapılır.

Denetim kuruluşlarınca hazırlanacak raporun ekinde yer alan vergi beyanlarının, bilanço ve gelir tablosunun, o ülkedeki yetkili malî makamlarca onaylanması zorunludur. Faaliyette bulunulan ülkede denetim kuruluşu olmaması halinde, her yıla ait vergi beyannamesinin, o ülke yetkili makamlarından alınan birer örneğinin mahallindeki Türk elçilik ve konsoloslukları, yoksa orada Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı mahiyetteki temsilcilerine onaylatılarak, aslının ve tercüme edilmiş bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibrazı yeterlidir.

Türkiye'de indirim konusu yapılan yurt dışı zararın, ilgili ülkede de mahsup edilmesi veya gider yazılması halinde, Türkiye'deki beyannameye dahil edilecek yurt dışı kazanç, mahsup veya gider yazılmadan önceki tutardır."

ifadeleri yer almaktadır.

Ayrıca, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğin "9.3. Yurt dışı zararların mahsubu" başlıklı bölümünde konu ile ilgili gerekli açıklamalara yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Bulgaristan'daki şubenizin işle ilgili faaliyetlerinden doğan yurt dışı zararlarının, yurt dışında gerçekleştirdiğiniz inşaat işlerinden kaynaklanmaması, ticari kazancınızın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması şartıyla ve Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesinin 1 inci fıkrasının (b) bendinde belirtilen şartlar çerçevesinde, kurum kazancınızın tespitinde beyanname üzerinde indirim konusu yapılması mümkündür.”

Yine GİB'in 09.06.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-679 sayılı özelgesinde yer alan; ‘‘2005 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde zarar beyan edilmesi nedeniyle kurum kazancından indirim konusu yapılamayan ve anılan beyannamede gösterilmeyen 2004 yılı zararının, söz konusu 2005 yılı beyannamesinin düzeltilerek 2004 yılı zararının bu beyannamede gösterilmesi halinde, 2006 yılı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılmasında herhangi bir sakınca bulunmamaktadır.’’ ibaresinden de anlaşıldığı üzere geçmiş dönemlere düzeltme beyannamesi verilerek zarar mahsubu yapılabilecektir.

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

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

KVK'nın 6 ncı ve GVK'nın 37 nci maddesi açık düzenlemelerine göre, faaliyet ile ilgili olarak ciro destek, kar telafi, prim ve benzeri adlar altında alınan tutar, ticari kazançta dahil edilerek vergilendirilecektir.

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

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

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

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

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.

5520 sayılı Kanunun 13'üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile GVK'nın 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin mal veya hizmet alımında bulunan mükellef tarafından yüklenilen KDV tutarı, bu kapsamda mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefin ilgili vergilendirme döneminde beyan ederek ödediği KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere, indirim konusu yapılabilir.

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

GİB'in 04.11.2008 tarih KDV-3935 sayılı Örnek Özelgesi'nde... Şirketiniz adına düzenlenen Credit Note adlı belge, yurt dışındaki firmadan alınan hizmetler ile ilgili olarak veya aranızdaki anlaşmaya istinaden belli dönemlerde veya bir ciro aşımı sonucunda ciro primi, satış primi vb. addedilen sebeplerden dolayı düzenlenmesi halinde KDV'ye tabi olup, sorumlu sıfatıyla ödeyeceğiniz KDV'den mahsup edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Ancak, Credit Note adlı belge, yurtdışındaki firmanın satmış olduğu hizmetin fiyatındaki değişiklikten kaynaklanan fiyat düşüşlerinin firmanıza yansıtılması nedeniyle düzenlenmesi halinde ise, herhangi bir hizmetten yararlanma gibi bir durum söz konusu olmadığından KDV'ye tabi olmayacaktır.

GİB tarafından verilen 08.09.2006 tarih 7055 sayılı Örnek Özeltede de... Yurt dışından ithal ettiğiniz emtialar için fiili ithal tarihinden sonra satıcı tarafından ithalatçı lehine fiyat indirimi yapılması KDV'nin konusuna girmemektedir. Ancak, KDV kapsamına girmese dahi alış iskontosu ile ilgili olarak yurt dışındaki satıcıya yönelik KDV ihtiva etmeyen bir fatura düzenlenmesi ve bu faturanın da kayıtlara intikal ettirilmesi ve düzenlenen fatura ile birlikte fiyat indirimine yönelik olarak gönderilen creditnemo vb. yazıların zamanaşımı süresine bağlı olarak muhafaza edilmesi gerekir. Denilmektedir.

GİB tarafından verilen ve özelge havuzunda da yer alan muhtelif özelgelere de bu uygulama ile ilgili olarak aşağıdaki (ortak içerikteki) açıklamalar yapılmıştır.

“Buna göre, fiili ithal tarihinden sonra yurt dışındaki firmaların alış iskontosu nedeniyle tarafınıza göndereceği “credit note” belgesine istinaden lehinize bir fiyat indirimi yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanunun 35 inci maddesi hükümlerine göre düzeltilmesi gerekmektedir.

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

Bu düzeltme işlemi, matrahta değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme dönemine ait KDV

beyannamesinde fazladan indirilen tutar, “ilave edilecek KDV” satırında beyan edilmek suretiyle yapılacağından, yurt dışındaki satıcı adına fatura düzenlenmesine ve indirim tutarı üzerinden KDV hesaplanmasına gerek bulunmamaktadır. Öte yandan, düzeltme sonucu “ilave edilecek KDV” satırında beyan edilen KDV tutarının indirim hesaplarına alınması mümkün bulunmaktadır. ” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Konuyla ilgili olarak 21.05.2016 tarihinde yapılan değişiklik ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin I/C-1.1.2. Fazla veya Yersiz Ödenen Verginin İadesi başlıklı bölümde, "İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığına 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.

Bu düzenlemeler ışığında, ithalde KDV'si ödenerek gümrükten çekilmiş mallarla ilgili olarak, sonradan yurt dışı ihracatçı firmanın Credit Note (Alacak Dekontu) olarak bilinen belge düzenlemek suretiyle Türkiye'deki ithalatçı firma lehine sağladığı fiyat indirimlerinin/ithal fiyatını etkileyen ödemelerin KDV'nin konusuna girmediğini; ancak KDV kapsamına girmese dahi söz konusu alış ıskontosu ile ilgili olarak yurt dışındaki satıcıya yönelik KDV ihtiva etmeyen bir fatura düzenlenmesi gerektiği yönünde görüş açıklanmış bulunmaktadır.

Tüm bu (atıf yapılan) düzenlemeler ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1. Yurt dışında yerleşik ANISTON Chemical Industries Ltd. adlı şirketin, tamamı mühendislik faaliyetinden kaynaklı 1.000.000,00 TL kazanç üzerinden elde edilen 450.000,00 TL kar payı ile ilgili olarak, adı geçen şirketin vergiye tabi kazancı üzerinden ilgili ülkedeki vergi yükü %15'i sağlamamış bulunduğundan [kazanç (100.000/1.000.000)= %10 oranında vergi yükü taşıdığından], elde edilen bu kazanç kısmı için KVK'nın 5/1-b maddesi düzenlemesi kapsamında vergi istisnasından yararlanılamayacaktır.

2. 2021 hesap dönemi kurumlar vergisi matrahının tespitinde yurt dışında elde edilen kazanç tutarı (1.000.000,00 x%50)= 500.000,00 TL olarak dikkate alınacaktır. Bu kazançla ilişkin yurt dışında ödenen 50.000,00 TL vergi de KVK'nın 33'üncü madde düzenlemesi ve ÇVÖA hükümleri dikkate alınarak dönem beyannamesinde mahsup edilebilecektir.

3. Yurt dışında yerleşik kurumdan elde edilen edilen iştirak kazancı, tamamı mühendislik faaliyetinden kaynaklı olsun olmasın, (soruda yer verilen unsurları itibariyle) KVK'nın 5/1-h maddesi düzenlemesi kapsamında da değerlendirilmeyecektir.

4. İngiltere'de yerleşik (PITT Chemical Industries Ltd. ve ANISTON Chemical Industries Ltd. adlı) şirketlere verilen kimyasal üretim planlaması, mühendislik, etüd ve benzeri teknik hizmetlerin, bu ülkede mevcut bir işyeri ve/veya daimi temsilci aracılığı verilmemesi, Türkiye'de üretilen/ifa edilen hizmetin bu yerlerde tüketilmesi yoluyla gerçekleştirilmesi nedenleriyle, elde edilen 1.500.000,00 TL kazanç, KVK'nın 5/1-h maddesi düzenlemesi kapsamında kurumlar vergisinden bağışık tutulmayacaktır.

5. İfa edilen hizmetin ve elde edilen kazancın niteliği gereği, KVK'nın 5/1-b bendi düzenlemesinin de dikkate alınması söz konusu olmayacaktır.

6. Soruda tanımlı Oppenheimer A.Ş. tarafından ifa edilen hizmetler, vergilendirme bağlamında hizmet ihracatı olarak değerlendirilecektir. Elde edilen kazanç üzerinden, KVK'nın 10/1-ğ bendi düzenlemesi ve KVK 1 seri numaralı Genel Tebliğinin 1.5. ayırımında belirlenen koşullara sahip olunması haliyle 2021 hesap dönemi kurum kazancından indirim yapılabilecektir.

7. İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen 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.

8. Söz konusu 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 yeterlidir. Kazancın, 31.12.2021 tarihi itibariyle tahsil edilip edilmemesinin, Türkiye'ye getirilip getirilmemesinin bir önemi bulunmamaktadır.

9. KVK'nın 33'üncü maddesi kapsamında, (varsa) yurtdışında ödenen vergilerden sadece bu kazançların %50'lik kısmına isabet eden kısmı, KVK'nın 32'nci maddesi de dikkate alınarak kurumlar vergisinden mahsup edilebilecektir.

10. KVK Genel Tebliği düzenlemesi gereği olarak kasa/bankadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan 425.000,00 TL kambiyo karının KVK'nın 10-1/ğ bendi düzenlemesi kapsamında da değerlendirilmesi/indirim hesaplamasına konu edilmesi söz konusu olmayacaktır.

11. Yurt dışında yerleşik kişilere Türkiye'den verilen kimyasal üretim planlaması, mühendislik, etüd ve benzeri teknik hizmetler, KDVK'nın 4, 11 ve 12'nci maddeleri düzenlemeleri uyarınca hizmet ihracatı olarak değerlendirileceklerinden, bu kişiler adına düzenlenecek faturalarda herhangi bir KDV hesaplanmayacaktır.

12. KVK'nın 9'uncu maddesi gereği olarak, kurumların (Türkiye'de kurumlar vergisinden istisna edilen faaliyetlere ilişkin olanlar hariç) yurt dışı faaliyetlerinden zarar doğması halinde, maddede belirtilen (KVK tebliğinin 9.3. ayırımında yer verilen) koşullar dahilinde yurt dışı zararların, kurum kazancından indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

13. 2020 yılında yurt dışı faaliyetler nedeniyle oluşan 400.000,00TL ticari zarar, kurumun KVK'nın 5/1-h bendi düzenlemesi kapsamında vergiden bağışık tutulan faaliyetlerine ilişkin olmadığından ilgili dönem beyanında dikkate alınabilecektir.

14. 400.000,00TL ticari zararın dikkate alınacağı hesap dönemi 2020 hesap dönemi olup, gerekli belgelendirme ve tevsik bu hesap dönemi KV beyanı ile yapılacaktır. İlgili dönem beyanında bu indirimin/mahsubun yapılamaması halinde, işlemlerin tamamlandığı tarih itibarıyla 2020 hesap dönemi için düzeltme beyannamesi verilebilecek ve (olması halinde) vergi iadesi talebinde de bulunulabilecektir. Bu çözümleme sonucu olarak söz konusu zarar, 2021 hesap dönemi vergi matrahının tespiti ve hesaplanmasında dikkate alınmayacaktır.

15. PITT Chemical Industries Ltd. tarafından Oppenheimer Kimya Sanayi A.Ş.'ye 2021 yılı kar marjını telafi edici mahiyette tarihinde yapılan 1.000.000,00TL ödeme, gelir hesaplarına alınarak dönem kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

16. Kar marjını düzenleyen, Türkiye'de yerleşik şirket lehine kazancı artıran ciro primi/credit note ve benzeri adlar altında yapılan bu ödeme, dönem kazancının gelir bileşenlerinden olup, , dolayısıyla ithal edilen emtianın fiyatını değiştiren/azaltan işlemlerle ilgili olarak gerekli (prim, komisyon vb adlar altında) faturanın da düzenlenmesini de zorunlu kılmaktadır.

17. Yapılan ödeme, KVK'nın 5/1-b maddesi kapsamında yurt dışında yerleşik kurumun (PITT Chemical Industries Ltd.) sermayesine iştirak nedeniyle elde edilen bir kazanç karşılık elde edilmemiş olduğundan, bu kazancın ilgili düzenleme kapsamında vergiden bağışık tutulması da söz konusu olmayacaktır.

18. Yapılan ödemeye konu ithal edilen emtiaya ait KDV ithalat aşamasında Gümrük İdaresi tarafından tahsil olduğundan ve yurt dışında yerleşik işletmeye bu ödemeye ilişkin başkaca bir hizmet de verilmediğinden dolayı KDV yönünden ilave bir işlem yapılmaması, KDV hesaplanmaması ya da sorumlu sıfatıyla vergi beyan edilmemesi gerekmektedir.

YANIT 7 (15 puan): Şüpheli ticari alacak karşılığı ayrılması uygulaması, 1 seri no'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yer alan muhasebenin temel kavramlarından "İhtiyatlılık" ve "Dönemsellik" kavramlarına dayanmaktadır.

VUK'un "Alacaklarda ve Sermayede Amortisman" başlıklı ikinci bölümünde yer alan 323'üncü maddesi düzenlemesine göre, Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 3.000 (544 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2023'den itibaren 8.900 -TL) Türk lirasını aşmayan alacaklar;

Şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, yukarıdaki fıkralar kapsamında tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydederler.

Müteakip 324'üncü maddesine göre ise, konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınabilmekte, bu hesabın muhteviyatı alaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunmaktadır.

Alacağın şüpheli hale geldiği tarihte karşılık ayrılması gerekmekte olup, konkordato müessesine ilişkin açıklamaların yer verildiği **VUK-112/2019-2 sayılı sirkülerde**, döneminde ayrılmayan karşılığın sonraki dönemlerde ayrılmayacağı yönündeki idari görüşe dayanak açıklamalar bulunmaktadır. Bu sirkülerde işlendiği gibi;

“.....

213 sayılı Kanun uygulamasında, şüpheli hale gelen alacak için bu dönemde karşılık ayrılması gerekmekte olup, ilgili olduğu hesap döneminde ayrılmayan karşılığın sonraki hesap dönemlerinde dikkate alınması mümkün bulunmadığından, geçici mühlet kararının ilan edildiği hesap dönemi itibarıyla şüpheli alacak karşılığı ayrılmamışsa sonraki hesap döneminde kesin mühlet kararının ilan edilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılamaz.

.....”

GİB'in (verdiği) özelgelerde de yer alan yaklaşımı, sirkülere koştur, alacağın şüpheli hale geldiği hesap döneminden sonra ayrılan şüpheli alacak karşılıklarının gider kaydedilemeyeceği yönündedir.

GİB, VUK'un 323'üncü maddesinde "Şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir" şeklinde yer alan düzenlemeyi, alacağın şüpheli hale geldiği yılın değerlendirme gününde karşılık ayırabilecekleri biçiminde anlaşılması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu nedenle, alacağın şüpheli hale geldiği yılda karşılık ayrılmaması durumunda daha sonraki yıllarda bu hakkın kullanılmasına imkan kalmayacaktır.

Konuya ilişkin olarak, **GİB tarafından verilen (örnek) 25.05.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.18.02-1744-179 sayılı özelgede**; “ ... Kanun hükmünden de anlaşılacağı üzere, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava ve icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılmakta, bu şartlardan herhangi birinin mevcut olmaması durumunda ise şüpheli alacak kaydına imkân bulunmamaktadır. Diğer yandan, şüpheli alacaklar için dava veya icra takibine başlanıldığı yılda karşılık ayrılması gerekmekte olup, şüpheli hale geldiği hesap döneminde karşılık ayrılmayan alacaklar için daha sonraki dönemlerde karşılık ayrılması mümkün olmamaktadır. Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için mahkemeye dava veya icra merciine takip için dilekçe verilmiş olması, ancak gerek mahkemeye gerek icra merciine yapılan başvuruların takip edilmesi gerekmektedir.

Buna göre, tahsili mümkün olmayan alacaklara ilişkin olarak icra takibine başlanıldığı hesap dönemi itibarıyla şüpheli alacak karşılığı ayrılması gerekmekte olup, ilgili dönemde karşılık ayrılmayan

alacaklarınız için daha sonraki hesap dönemlerinde karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır.” açıklamalarına yer verilmiştir.

GİB tarafından verilen 21.06.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[323- 2012/VUK-1- . . .]-1942 sayılı diğer bir özalgede de; “...bir alacak için alacağın şüpheli hale geldiği dönemden sonraki bir dönemde karşılık ayrılabilmesine ilişkin bir hüküm bulunmamaktadır. Bu nedenle, karşılık ayrılması gereken dönemde ayrılmayan karşılığın sonraki dönemlerde ayrılması mümkün bulunmamaktadır.” şeklinde görüş belirtilmiştir.

Şüpheli alacaklar için dava veya icra takibine başlanıldığı yılda karşılık ayrılması gerektiği, şüpheli hale geldiği hesap döneminde karşılık ayrılmayan alacaklar için daha sonraki dönemlerde şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının mümkün olmadığı görüşünü içeren **GİB’in 06/05/2016 tarih ve B.07.4.DEF.0.81.10.00-VUK-05-11 sayılı, 01/03/2018 tarih ve 72788441-105-13130 sayılı ve 25/09/2020 tarih ve 38418978-125[6-2019/36]-246985 sayılı ve 06.12.2022 tarih ve 27192137-105[323-2020/547]-14935 özalgeleri de** örnek olarak verilebilir..

GİB’in 20/06/2013 tarih ve 70280967-105[323-2012/12]-111 sayılı özalgесinden özetle, şüpheli alacağın karşılık ayrılarak zarar yazılabilmesi için kârın oluşumunu etkilemesi, yani daha önce tahakkuk esasına göre hasılat hesaplarına intikal ettirilmiş olması gerekmektedir. Bu kapsamda değerlendirildiğinde, ortaklardan olan alacakların ticari faaliyetin elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgisi bulunmadığından, diğer bir ifadeyle söz konusu alacaklar daha önce hasılat hesaplarına intikal ettirilmemiş olduğundan, bu alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak, şirket ortaklarından olan alacaklara hesaplanan adet faizleri gelir ve dolayısıyla hasılat hesaplarına intikal ettirildiğinden, gerek bu faizler ve gerekse bu faizlerin KDV’si için yukarıda belirtilen şartların yerine getirilmesi şartıyla şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Konu hakkında **GİB’in 08/01/2019 tarih ve 67854564-105[6172]-E.11117 sayılı özalgесinde de** aynı görüş hakim olup, ortaklardan olan alacakların ticari faaliyetin elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmaması nedeniyle bu alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamakta olup, ortaklardan olan alacaklara aylık dönemler itibariyle hesaplanan adet faizleri için Kanunda yer alan şartların yerine getirilmesi durumunda şüpheli alacak karşılığı ayrılmasının mümkün bulunmakta olduğu şeklinde görüş bildirmiştir.

Söz konusu özalgede değerlendirilen duruma özgü olarak; “...Buna göre, şirketinizin paylarının tamamına sahip olduğu bağlı ortaklığınız ... ünvanlı şirketin iflas talep etmesine rağmen Alman mahkemesi tarafından iflas için gerekli şartların oluşup oluşmadığının incelenmesi amacıyla 10.07.2018 tarihinde bilirkişiye havale edilen somut olayda, henüz iflas halinin mevcut olmadığı dikkate alındığında, ticari kazancın elde edilmesine ilişkin bir alacak olması şartıyla, söz konusu bağlı ortaklıktan olan alacaklar için yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde takibe başlanıldığı dönemde, aksi halde ise ticari nitelikteki alacakların iflas masasına kaydının yapıldığının, diğer bir deyişle müşterinizin iflas ettiğinin ve bu müşteriden alacaklı olduğunuzun o ülkede geçerli bir belgeyle ispat edilmesi kaydıyla iflas masasına kaydının yapıldığı dönemde bu alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olabilecektir.....”

Şirketlerin ortaklarına ve grup şirketlerine verdikleri borç paralardan veya ticari işlemlerden kaynaklanan alacakları için dava ve icra yoluna başvurmaları halinde, bu alacakların şüpheli alacak olarak değerlendirilerek karşılık ayrılıp ayrılamayacağı konusunda uygulamada bir takım tereddütlerle karşılaşmaktadır. İlişkili şirketler arasında, gerçekleştirilen ticari faaliyetleri gereği, borç-alacak ilişkisi bulunmakta olup, üçüncü şahıs ve şirketlerden olan alacaklar ile bu şirketlerinden olan alacaklar arasında hukuken bir fark yoktur. İlişkili kişilerden (ve iştiraklerinden) olan alacaklar için de (diğer şartların sağlanması koşuluyla) şüpheli hale geldikleri dönemde karşılık ayrılacaktır.

Yurt dışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerekmektedir. Yurt dışından olan alacakların dönem sonunda değerlemesi nedeniyle oluşacak kur farkları da asıl alacağın akıbetine tabi olduğundan asıl alacak şüpheli hale geldikten sonra bu alacağa bağlı olarak oluşan kur farkları için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, yurt dışından olan alacaklar için iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya ilgili ülkenin icra mevzuatı uyarınca icra takibine başlanması halinde alacağın Vergi Usul Kanununun 323. maddesine göre şüpheli hale geldiği kabul edilebilecektir.

GİB'in 08.01.2019 tarih ve 67854564-105[6172]-E.11117 sayılı özelgesinde işlendiği biçimde, alacağın yurt içinden veya yurt dışından olması bir önem taşımadığından yurt dışından olan alacaklar için de VUK'un 323.maddesi hükümleri geçerlidir. Ancak yurt dışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için, esas itibariyle, ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerekmektedir Aynı özelgenin içeriğinde sözleşmeyle yetkili mahkemenin tayin edilip edilmediği, devletler arasında ikili sözleşmenin bulunup bulunmadığı, milletler arası sözleşme hükümlerin yetkili mahkeme tayininde önemine de değinilmiştir.

GİB'in "İflas aşamasındaki yurt dışında mukim bir şirketten olan alacak için karşılık ayrılıp ayrılmayacağı" başlıklı, 02.07.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-548 sayılı özelgesinde ise aşağıdaki vergisel açıklamalar yer almaktadır.

"İlgide kayıtlı dilekçenizde, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, ... adasında inşaat faaliyeti yapmakta olan ... personelinin ulaşımına yönelik olarak uçak bileti tedarik ederek söz konusu şirket adına fatura düzenlediğinizi, yaşanan ekonomik kriz ve finansal sorunlar nedeniyle bahsi geçen şirketin ödeme gücüne düştüğünü ve alacaklarınızı tahsil etmede sorun yaşadığınızı, bu kapsamda yaptığınız takibin ve yazışmaların sonuçsuz kaldığını, diğer taraftan Londra'da mukim ... unvanıyla faaliyet gösteren avukatlık bürosunun mahkemeye ... 'nin alacaklılarının bir listesini sunduğu ve şirketin iflas aşamasında olduğu bilgisine ulaştığınızı, söz konusu raporda mahkemeye sunulan listedeki alacaklılar arasında yer aldığınızı ve listedeki alacak bakiyesi ile hesabınızın mutabık olduğunu, bahsi geçen alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılmayacağı, karşılık ayrılan tutarın kurumlar vergisi hesabında hangi yılda gider olarak dikkate alınacağı hususlarında Başkanlığımız görüşünü talep etmektesiniz.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Şüpheli Alacaklar" başlıklı 323 üncü maddesinde;

....." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olarak dava veya icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecedeki küçük alacaklar şüpheli alacak sayıldığından yukarıda belirtilen şartları taşıyan alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmakta olup, bu şartlardan herhangi birisinin mevcut olmaması halinde ise şüpheli alacak kaydına imkan bulunmamaktadır. Alacağın yurt içinden veya yurt dışından olması bir önem taşımadığından yurt dışından olan alacaklar için de bu madde hükümleri geçerlidir.

Şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında temel unsur, ortada bir alacağın söz konusu olması ve bu alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmiş bulunmasıdır. Kanunun 323 üncü maddesinde bir ayırım yapılmaksızın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla dava ve icra safhasında bulunan bütün alacaklar için karşılık ayrılabilmesi yasal olarak mümkün bulunmamaktadır. İcra ve İflas Kanunu bu takip yollarını kapatarak sadece iflas masasına kayıt olma hakkını verdiğinden, cebri icra ve külli tasfiye yolu olan iflas halinde bütün alacaklılar eşit şekilde işlem görmekte ve bu nedenle ferdi icra takiplerine izin verilmemektedir. İflas bir icra yolu olup alacaklı yönünden normal icradaki gibi amaç alacağı kavuşmak olduğundan iflas masasına kaydı yaptırılan alacaklar icra safhasına intikal edilmiş sayılmaktadır. Mükellefler borçlu müşterilerinin iflas etmesi halinde, şüpheli alacak karşılığı ayırabilirler. Ancak, karşılık alacağın masaya kaydının yapıldığı, diğer bir deyişle icra safhasına intikal ettiği hesap döneminde ayrılmalıdır. İflas halinde de ayrılan şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir.

Bu itibarla, ... 'nin iflas aşamasında olduğu, ayrıca şirketin alacaklılarını ihtiva eden ve mahkemeye sunulan listede şirketinizin de yer aldığı bilgisine dayanarak şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün değildir. Ancak, söz konusu alacağınızın iflas masasına kaydının yapıldığının, diğer bir deyişle müşterinizin iflas ettiğinin ve bu müşteriden alacaklı olduğunuzun o ülkede geçerli bir belgeyle ispat edilmesi halinde bu alacağınız için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olabilecektir.”

GİB'in 21.10.2022 tarih ve 62030549-125[8-2019/493]-121833 sayılı ve “Yurt dışında mukim mülfiş şirketten tahsil edilemeyen alacakların değersiz alacak olarak değerlendirip değerlendirilmeyeceği” başlıklı özlgesinde ise uygulama aşağıdaki biçimde değerlendirilmiş bulunmaktadır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; İngiliz turizm seyahat acentası ... firmasının iflas ettiğini ve alacaklarınızın değersiz alacak haline geldiğini belirterek, adı geçen firmaya düzenlediğiniz faturalarda yer alan katma değer vergisini dava açmadan, aciz vesikası almadan indirim konusu yapıp yapılamayacağı ile firmaya kesilen hizmet bedellerinin, dava açmadan Kurumlar Vergisi Kanununa istinaden gider yazılıp yazılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

I- VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

(1) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesinde, "Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmıyan alacaklar değersiz alacaktır.

Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler." hükümleri yer almaktadır.

Bu bağlamda, bir alacağın değersiz alacak olarak değerlendirilebilmesi için kazai bir hükme veya kanaat verici bir belgeye göre tahsiline imkan kalmadığının ispatı gerekmekte olup, bahse konu madde uygulamasında esas itibariyle, kaybedilmiş, tahsiline artık imkan kalmamış, değeri sıfıra inmiş alacaklar değersiz alacaklar kapsamında değerlendirilmektedir. Alacağın tahsil güçlüğüne objektif ve inandırıcı belgelerle ortaya konması, değersiz alacak uygulaması bakımından önem taşıdığından, Kanun koyucu tarafından, değersiz hale geldiği ileri sürülen alacağın ciddi olarak takip edildiğine ilişkin çabaların kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika ile tevsiki öngörülmüştür. Kazai bir hükümden anlaşılması gereken, alacağın tahsili için kanun yollarına başvurulmuş olması, icra takibinin yapılmış bulunması, bu müracaatlar ve takipler sonunda, alacağın ödenmeyeceğine hakim tarafından hükmedilmiş olmasıdır. Kanaat verici vesika teriminden ise ödemeyi imkânsız hale getirmiş hal ve sebepler sonucu ortaya çıkmış belgelerin anlaşılması gerekmekte olup, vergi hukuku uygulaması bakımından kanaat verici vesikalara;

- Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 32 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılardan mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı,

- Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı,

- Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,

- Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,

- Borçlunun dolandırıcılıktan mahkûm olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak,

- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını ve yasal süresi içerisinde yenileme talebinde de bulunulmadığını gösteren icra memurluğu yazısı,

- Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartıyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar, (Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların, değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir.)

- Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tabi tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler

örnek olarak sayılabilir.

Öte yandan, 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanunun;

- 50 nci maddesinde, yabancı mahkemelerden hukuk davalarına ilişkin olarak verilmiş ve o devlet kanunlarına göre kesinleşmiş bulunan ilamların Türkiye'de icra olunabilmesinin yetkili Türk mahkemesi tarafından tenfiz kararı verilmesine bağlı olduğu,

- 51 inci maddesinde, tenfiz kararları hakkında asliye mahkemelerinin görevli olduğu,

- 57 nci maddesinde, tenfizine karar verilen yabancı ilamların Türk mahkemelerinden verilmiş ilamlar gibi icra olunacağı,

- 58 inci maddesinde, yabancı mahkeme ilâmının kesin delil veya kesin hüküm olarak kabul edilebilmesi yabancı ilâmın tenfiz şartlarını taşıdığına mahkemece tespitine bağlı olduğu, tanımada 54 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin uygulanmayacağı, ihtilafsız kaza kararlarının tanınmasının da aynı hükme tâbi olduğu ve yabancı mahkeme ilâmına dayanılarak Türkiye'de idarî bir işlemin yapılmasında da aynı usulün uygulanacağı

hükme bağlanmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, yurt dışında faaliyet gösteren alacaklı olduğunuz firmadan olan, madde uygulaması kapsamındaki alacağınızın tahsilinin mümkün olmadığı anlaşılmasını sağlayacak mahiyetteki ilgili ülke yargı mercilerince verilmiş karara istinaden, tahsil edilemeyen alacağınızın değersiz alacak olarak kabulü için Türkiye'de asliye mahkemelerinde tenfiz davası açılması ve bu mahkemelerde yabancı mahkeme kararının tanınması gerekmekte olup, Asliye Mahkemesince tanıma kararının verildiği yılda değersiz hale geleceğinden, tanıma kararının verildiği yılda alacağınızın gider yazılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, borçlunun mukim bulunduğu ülke yasalarına uygun olarak takip edilmesi neticesinde alacaklı olduğunuz ve alacağınızın tahsiline imkan kalmadığı hususu anlaşılacak şekilde/muhteviyatta ilgili ülkenin yargı yerleri dışındaki yetkili resmi makamlardan alınan resmi belgeye istinaden de madde uygulaması kapsamındaki alacağınız belgenin alındığı yılda değersiz hale geleceğinden, bu alacağınızın belgenin alındığı yılda gider yazılması gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, mezkûr madde uygulamasında, alacağın değersiz hale geldiği yıl hesaplara zarar olarak yazılması gerekmekte olup, ilgili olduğu yılda zarar yazılmayan alacağın sonraki yıllarda dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

(2) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun, 7338 sayılı Kanunla değişik, 323 üncü maddesinde, "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 3.000 Türk lirasını (534 Sıra No.lu V.U.K Genel Tebliği ile 1.1.2022'den itibaren 4.000 TL) aşmayan alacaklar;

şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar zarar hesabına intikal ettirilir.

İşletme hesabı esasında defter tutan mükellefler, yukarıdaki fıkralar kapsamında tespit edilen şüpheli alacaklarını defterlerinin gider kısmına ve bunlardan sonradan tahsil edilen miktarları ise tahsil edildikleri dönemde defterlerinin gelir kısmına, hangi alacaklara ait olduğunu gösterecek şekilde, kaydederler." hükümleri yer almaktadır.

213 sayılı Kanunun, 7338 sayılı Kanunla değişik, söz konusu maddesine göre, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklarla, dava veya icra safhasında olmayan ancak yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan ve 3.000 Türk lirasını (2022 yılı için 4.000 Türk Lirasını) aşmayan teminatsız alacaklar şüpheli alacak sayılmakta, bu mahiyette olmayan alacaklar için ise şüpheli alacak kaydına imkân bulunmamaktadır. Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için ise, mahkemeye dava, icraya takip için dilekçe verilmiş olması ve söz konusu başvuruların ciddiyetle takip edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, Kanun hükmü, teminatlı alacaklarda bu karşılığı teminattan geri kalan miktarla sınırladığından, alacağın ipotek, haciz, rehin, kefil vs. suretlerle teminata bağlanmış olması halinde, şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır. Teminat sayılan haller arasında bulunan hacizler, alacağın tahsilinin kuvvetle muhtemel olduğunun ve alacağın teminatsız kalmadığının göstergesi olarak değerlendirilmekle birlikte, alacaklıların önceki toplam haciz alacakları tutarının hacze konu kıymetlerin değerinin üzerinde olması, bir başka deyişle alacaklıdan önceki sırada bulunanların alacaklarını tahsil ettikten sonra paraya dönüştürülecek borçlu mallarından alacaklıya bir tutar kalmayacağını anlaşılması dolayısıyla söz konusu alacağın tahsil kabiliyetinin bulunmadığı durumlar için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

Mezkûr madde uygulamasında, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olması (işletme kayıtlarına hasılat olarak girmesi veya ticareti yapılacak mal veya hizmetin maliyetiyle ilgisi olması) şartıyla, dava veya icra safhasında bulunan (teminatsız) bütün alacaklar için karşılık ayrılabilen olup, alacağın yurt içinden veya yurt dışından olması bir önem taşımadığından, yurt dışından olan alacaklar için de söz konusu madde hükümleri geçerlidir. Ancak, şüpheli alacaklar için dava veya icra takibine başlanıldığı yılda karşılık ayrılması gerekmekte olup, şüpheli hale geldiği hesap döneminde karşılık ayrılmayan alacaklar için daha sonraki dönemlerde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olmamaktadır.

Diğer taraftan, iflas yolu ile takip, iflasa tabi kişiler hakkında yürütülen külli bir takip yolu olup, yetkili yargı mercii tarafından verilecek iflas kararı ile kararın verildiği gün ve saat itibarıyla iflas açılmış olmaktadır. Böylelikle iflasa tabi kişi müflis sıfatını kazanmaktadır. İflas halinde, istisnai durumlar haricinde esas itibarıyla, borçlu aleyhinde haciz yoluyla yapılan takiplerle teminat gösterilmesine ilişkin takipler durmaktadır. Alacaklının borçluyu dava etmesi veya icra yoluyla takip edebilmesi yasal olarak mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, iflas halinde söz konusu takip yolları kapanmakta, sadece iflas masasına kayıt olma hakkı verilmekte, cebri icra ve külli tasfiye yolu olan iflas halinde bütün alacaklılar eşit şekilde işlem görmekte, dolayısıyla ferdi icra takiplerine izin verilmemektedir. Ayrıca, Ülkemiz mevzuatı bakımından iflas bir icra yolu olup, alacaklı yönünden normal icradaki gibi amaç alacağı kavuşmak olduğundan iflas masasına kaydı yaptırılan alacaklar icra safhasına intikal ettirilmiş sayılmakta, dolayısıyla mükellefler borçlu müşterilerinin iflas etmesi halinde, alacağın iflas masasına kaydının yapıldığının, diğer bir deyişle borçlunun iflas ettiğinin ve bu müşteriden alacaklı olduğunun o ülkede

geçerli bir belgeyle ispat edilmesi halinde Kanunun 323 üncü maddesinde belirtilen çerçevede bunlardan olan alacakları için şüpheli alacak karşılığı ayırabilmektedir. Ancak, şüpheli alacak karşılığı, mezkûr madde kapsamında değerlendirilebilecek mahiyetteki alacakların iflas masasına kaydedilmesi ve usulü dairesinde takibinin yapılmasına bağlı olarak, alacağın masaya kaydının yapıldığı, diğer bir deyişle icra safhasına intikal ettirildiği hesap döneminde ayrılabilir. İflas masasına yasal sürelerde kaydı yaptırılmayan, bir başka deyişle icra takibine girilmemiş olan alacaklar için ise 213 sayılı Kanun uyarınca alacağın şüpheli olma vasfında olduğundan söz etmek esas itibarıyla mümkün değildir. Ayrıca, iflas halinde de karşılık ayrılan alacakların sonradan tahsil edilen miktarlarının tahsil edildikleri dönemde kâr/zarar hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Anılan madde kapsamında, yurt dışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için, esas itibarıyla, ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerekmektedir birlikte, 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanunun sözleşmeden doğan borç ilişkilerinde uygulanacak hukuku düzenleyen 24 üncü maddesinde;

- Tarafların sözleşmeden doğan borç ilişkilerinin, tarafların açık olarak seçtikleri hukuka tâbi olacağı,
- Hukuk seçimi yapmamış olmaları hâlinde sözleşmeden doğan ilişkiye, o sözleşmeyle en sıkı ilişkili olan hukukun uygulanacağı,
- Bu hukukun, karakteristik edim borçlusunun, sözleşmenin kuruluşu sırasındaki mutad meskeni hukuku, ticarî veya meslekî faaliyetler gereği kurulan sözleşmelerde karakteristik edim borçlusunun işyeri, işyeri bulunmadığı takdirde yerleşim yeri hukuku, karakteristik edim borçlusunun birden çok işyeri varsa söz konusu sözleşmeyle en sıkı ilişki içinde bulunan işyeri hukuku olarak kabul edileceği

düzenlenmiştir. Uygulanacak hukukun belirlenmesi açısından önem arz eden "karakteristik edim borçlusu" kavramı ise Kanunda açıklanmamış olmakla birlikte, doktrinde bu kavram "akdi karakterize eden, akde ağırlığını veren, akde damgasını vuran ve hukuki özelliğini veren, diğerine nazaran daha rizikolu konumda bulunan edim" olarak tanımlanmaktadır.

Bunun yanı sıra, 5718 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinde, "Türk mahkemelerinin milletlerarası yetkisini, iç hukukun yer itibarıyla yetki kuralları tayin eder." hükmü yer aldığından, bu kapsamda bir uyuşmazlık hakkında 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun yetki ile ilgili hükümlerinin dikkate alınması gerekmekte olup, bu bağlamda da 6100 sayılı Kanunun genel yetkiyi düzenleyen 6 ncı maddesi gereğince davalının davanın açıldığı tarihteki yerleşim yeri mahkemesi yetkili olmakta, sözleşmeden doğan davalarda bu yetkiye ilaveten sözleşmenin ifa edileceği yer mahkemesi de yetkili mahkeme olabilmektedir.

Sözleşmeden doğan davalarda yetki kuralını düzenleyen 6100 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre, sözleşmeden doğan davaların sözleşmenin ifa edileceği yer mahkemesinde de açılabilmesi mümkün olup, sözleşmenin ifa edileceği yer mahkemesinden ne anlaşılması gerektiği hususunda ise, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 89 uncu maddesinin, "Borcun ifa yeri, tarafların açık veya örtülü iradelerine göre belirlenir. Aksine bir anlaşma yoksa, aşağıdaki hükümler uygulanır;

1. Para borçları, alacaklının ödeme zamanındaki yerleşim yerinde,
2. Parça borçları, sözleşmenin kurulduğu sırada borç konusunun bulunduğu yerde,
3. Bunların dışındaki bütün borçlar, doğumları sırasında borçlunun yerleşim yerinde,

ifa edilir. ..." hükümlerine başvurulması mümkün bulunmaktadır.

Bu bağlamda, alacağı doğuran sözleşmede, bu sözleşmeden doğan borç ilişkisinde uygulanacak hukukun tespit edilmediği ve alacaklının sözleşmeye ağırlığını veren edim borçlusu olduğu durumlarda, 5718 sayılı Kanunun 24 üncü maddesi uyarınca sözleşmeden doğan ilişkiye, o sözleşmeyle en sıkı ilişkili olan hukukun

(edim borçlusunun sözleşmenin kuruluşu sırasındaki mutad meskeni hukukunun; ticarî veya meslekî faaliyetler gereği kurulan sözleşmelerde edim borçlusunun iş yeri, bulunmadığı takdirde yerleşim yeri hukukunun; edim borçlusunun birden çok iş yeri varsa söz konusu sözleşmeyle en sıkı ilişki içinde bulunan iş yeri hukukunun) uygulanması mümkün olduğundan, 213 sayılı Kanunun 323 üncü maddesi uygulamasında, mükellefler tarafından 6100 sayılı Kanunun 6 ncı ve 10 uncu maddeleri uyarınca Türkiye'de başlatılan yasal takibe dayanılarak da yurt dışından olan ticari alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Yukarıdaki hüküm ve açıklamalara göre, faaliyetlerini durdurarak borca batıklık nedeniyle iflaslarını açıklayan İngiltere merkezli bir seyahat ve turizm şirketi olan ... ile bu şirketin iştiraklerinden olan, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili yurt dışı alacaklara ilişkin olarak, 213 sayılı Kanunun 323 üncü maddesi kapsamında yurt dışında ilgili ülkelerde dava veya icra yoluna gidilmesi veyahut 5718 ile 6100 sayılı Kanunların ilgili maddeleri kapsamında Türkiye'de yasal takip başlatmanın hukuken mümkün olduğu durumlarda başlatılan yasal takibe dayanılarak şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Bunun yanı sıra, 2004 sayılı İcra İflas Kanununun 143 üncü maddesinde "Alacaklı alacağının tamamını alamamış ve aciz vesikası düzenlenmesi için gerekli şartlar yerine gelmişse, icra dairesi kalan miktar için hemen bir aciz vesikası düzenleyip alacaklıya ve bir suretini de borçluya verir; bu belgeler hiçbir harç ve vergiye tabi değildir. Bu vesika ile 105 inci maddedeki vesika borcun ikrarını mutazammın senet mahiyetinde olup, alacaklıya 277 nci maddede yazılı hakları verir. Alacaklı aciz vesikasını aldığı tarihten bir sene içinde takibe teşebbüs ederse yeniden ödeme emri tebliğine lüzum yoktur. Aciz vesikasında yazılı alacak miktarı için faiz istenemez. Kefiller, müşterek borçlular ve borcu tekeffül edenler bir miktar için vermeye mecbur oldukları faizlerden dolayı borçluya rücu edemezler. Bu borç borçluya karşı aciz vesikasının düzenlenmesinden itibaren yirmi yıl (20) geçmesiyle zaman aşımına uğrar. Borçlunun mirasçıları, mirasın açılmasından itibaren bir sene içinde alacaklı hakkını aramamışsa, borcun zaman aşımına uğradığını ileri sürebilir..." hükümleri yer almaktadır.

Dolayısıyla, aciz vesikası, alacağını tamamen alamamış olan alacaklıya, ödenmeyen alacak miktarı için talep üzerine icra dairelerince verilen bir belge olup, bu belgenin verilmesi ile alacaklının alacağı son bulmamakta, hatta alacaklının durumu kısmen kuvvetlendirilmiş olmaktadır. Başka bir deyişle aciz belgesi İcra İflas Kanununun 68 inci maddesi anlamında borç ikrarını içeren bir belge mahiyetindedir. Bu nedenle bir alacağın aciz belgesine bağlanmış olması, alacağın gelecekte tahsil edilme imkânını ortadan kaldırmamaktadır.

Aciz vesikasına bağlanmış olan ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili alacaklar için aciz vesikasının alındığı yılda şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır. Ancak, yapılan takip sonucu aciz vesikası alınan alacakların değersiz alacak olarak kabul edilerek değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

II- 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, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hüküm altına alınmış olup safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde sayılan giderlerin indirilebilmesi mümkündür.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40 ncü maddesinde safi kazancın tespit edilmesinde indirilecek giderler sayılmış olup, anılan maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin; (7) numaralı bendinde de Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanların gider olarak indirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerli olup, bunlar "dönemsellik" ve "tahakkuk esası" ilkeleridir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyla kesinleşmiş olması, yani geliri

veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işlemde kaynaklanan alacağın veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir ve gider unsurunun, özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleştiği dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre şirketinizin, faaliyetlerini durdurarak borca batıklık nedeniyle iflaslarını açıklayan adı geçen şirketten veya iştiraklerinden tahsil edilemeyen alacaklarının Vergi Usul Kanunundaki koşulların olduğu dönemde şüpheli alacak veya değersiz alacak olarak dikkate alınabilmesi mümkündür. Ancak söz konusu alacaklarınızdan bu kapsamda gider olarak dikkate alınan kısmının sonradan tahsil edilmesi halinde kurum kazancına dahil edileceği tabiidir.

Öte yandan, şüpheli alacak/değersiz alacak koşullarının oluşmaması durumunda, söz konusu tutarların gider olarak dikkate alınabilmesi mümkün olmayacaktır.

III- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun (29/4) maddesinde; Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği, şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının şart olduğu hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Vergi İndirimi" başlıklı (III/C-1.) bölümünde, "□

Diğer taraftan, 7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle 3065 sayılı Kanunun 29 uncu maddesinin dördüncü fıkrasında yapılan değişiklikle, Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği; şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının şart olduğu hükme bağlanmıştır.

Mükellefler tarafından yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarına ilişkin hesaplanan KDV'nin, söz konusu mal ve hizmet bedellerinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

Buna göre, 1/1/2019 tarihinden itibaren, 213 sayılı Kanunun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür. 213 sayılı Kanunun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.

Söz konusu KDV tutarı, alacağın zarar yazıldığı tarihi kapsayan vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İndirimler" kulakçığında "İndirimler" tablosunda 111 kod numaralı "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV" satırı aracılığıyla indirim konusu yapılır ve değersiz hale gelen alacağa ilişkin borçlu mükellef bilgilerini içeren beyanname eki form doldurulur." açıklaması yer almaktadır.

Buna göre, ... şirketinden alacağımızın 1/1/2019 tarihinden itibaren 213 sayılı Kanunun 322 nci maddesine göre değersiz alacak haline gelmiş olması halinde, bu alacağın değersiz hale geldiği yıl hesaplarına zarar olarak yazılması ve zarar yazıldığı vergilendirme dönemine ilişkin KDV beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkündür. Öte yandan, 213 sayılı Kanunun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin, bu kapsamda indirime konu edilebilmesi için kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması gerekmektedir."

Değersiz Alacak uygulamasında tenfiz kararının gerekliliğine dair **GİB tarafından verilen 08.08.2016 tarih ve 11395140-010-112158 sayılı özeltede** de aşığıdaki (yukarıda yer verilen özelteye benzer içerikte) aşığıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“İlgide kayıtlı özeltge talep formunuzun incelenmesinden, Almanya'da faaliyet gösteren firmadan-€ alacağıınız bulunduğıu, ancak söz konusu firmanın Düsseldorf Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından verilen tarihli kararıyla sermayesi bulunmaması nedeniyle re'sen kapatılıp, sicil kaydının silindiğıi belirtilerek, söz konusu firmadan temin edilemeyen alacağıınızın değersiz alacak olarak değertlendirilip değertlendirilmeyeceğıi hususunda Başkanlığıımız görüştünün talep edildiğıi anlaşılmıştır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesinde kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacakların değersiz alacak olduğıu ve söz konusu alacakların bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değertlerini kaybedecekleri ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilecekleri hüküm altına alınmıştır.

Anılan madde uyarınca, kazaî bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacaklar değersiz alacak olarak nitelendirilmiştir. Görüldüğü gibi değersiz alacak; kaybedilmiş, tahsiline artık imkân kalmamış, değeri sıfıra inmiş bir alacaktır. Kanuni düzenlemeye göre alacağıın tahsil imkânının kalmadığıının, kazaî bir hükümle veya kanaat verici bir vesika ile tevsik edilmesi icap etmektedir. Kazaî bir hükümden anlaşılması gereken, alacağıın tahsili için kanun yollarına başvurulmuş olması, icra takibinin yapılmış bulunması, bu müracaatlar ve takipler sonunda, alacağıın ödenmeyeceğıine hakim tarafından hükmedilmiş olması; kanaat verici vesika teriminden ise ödemeyi imkansız hale getirmiş hal ve sebepler sonucu ortaya çıkmış belgeler anlaşılmalıdır. Alacağıın tahsil güçlüğüünün objektif ve inandırıcı belgelerle ortaya konması değersiz alacak uygulaması bakımından büyük önem taşımaktadır. Aksi takdirde alacakların tahsilinin mümkün olmadığıının takdiri mükellefe bırakılmış olur. Böyle bir boşluk bırakmamak amacıyla kanun koyucu değersiz hale geldiğıi ileri sürülen alacağıın ciddi olarak takip edildiğıine ilişkin çabaların kazaî bir hüküm veya kanaat verici bir vesika ile tevsikini öngörmüştür.

Ayrıca, alacağıın değersiz hale geldiğıi yıl hesaplarına zarar olarak yazılması gerekmekte olup, ilgili olduğıu yılda zarar yazılmayan alacağıın sonraki yıllarda dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanunun 50 nci maddesinde, yabancı mahkemelerden hukuk davalarına ilişkin olarak verilmiş ve o devlet kanunlarına göre kesinleşmiş bulunan ilamların Türkiye'de icra olunabilmesinin yetkili Türk mahkemesi tarafından tenfiz kararı verilmesine bağılı olduğıu, 51 inci maddesinde ise tenfiz kararları hakkında asliye mahkemelerinin görevli olduğıu hükmü yer almaktadır. Aynı kanunun 57 nci maddesinde de, tenfizine karar verilen yabancı ilamların Türk mahkemelerinden verilmiş ilamlar gibi icra olunacağıi hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, anılan Kanunun 58 inci maddesinde, yabancı mahkeme ilâmının kesin delil veya kesin hüküm olarak kabul edilebilmesi yabancı ilâmın tenfiz şartlarını taşıdığıının mahkemece tespitine bağılı olduğıu, tanımada 54 üncü maddenin birinci fıkrasının (a) bendinin uygulanmayacağıi, ihtilafsız kaza kararlarının tanınmasının da aynı hükme tâbi olduğıu ve yabancı mahkeme ilâmına dayanılarak Türkiye'de idarî bir işlemin yapılmasında da aynı usulün uygulanacağıi hükmü bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, yurt dışında faaliyet gösteren alacaklı olduğıunuz firmanın sermayesi bulunmaması nedeniyle re'sen kapatılıp, sicil kaydının silinmesine dair Düsseldorf Asliye Hukuk Mahkemesi tarafından verilen tarihli karara istinaden, tahsil edilemeyen alacağıınızın değersiz alacak olarak kabulü için Türkiye'de asliye mahkemelerinde tenfiz davası açılması ve bu mahkemelerde yabancı mahkeme kararının tanınması gerekmektedir.

Yabancı mahkeme kararında alacağıınızın tahsilinin mümkün olmadığıının anlaşılması durumunda, Asliye Mahkemesince tanıma kararının verildiğıi yılda alacağıınızın değersiz hale gelecek olup, tanıma kararının verildiğıi yılda alacağıınızın gider yazılmamış olması halinde sonraki yıllarda gider olarak dikkate alınamayacağıi tabiidir.”

GİB'in 25/04/2018 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19 .02-105[VUK1- 19859]-406842 sayılı diğer bir özelgesinde ise güvenlik nedeniyle hukuki takip yapılamayan alacaklar için sözleşmede tahkim yolunun öngörülmesi halinde tahkime başvurulduğu dönemde karşılık ayrılabilceği ifade edilmiştir. Özelge metni aşğıdaki gibidir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketinizin, merkezi Türkiye'de bulunan ...'nin Irak mukimi Erbil Şubesine, yapılan sözleşme kapsamında arıtma tesisi ekipmanı satışı yaptığı, şubenin projede ana yüklenici firma ... (G.Kore) şirketinin alt taşeronu olduğu, sözleşmeye uygun olarak işle ilgili faturaları düzenleyerek döneminde gelir kaydettiğinizi, ana yüklenici firmanın ... proje alanı bölgesinde yüksek terör tehdidi gerekçesiyle işi terk ettiği, buna bağılı olarak taşeronu ... Erbil Şubesi tarafından ödeme vb. taahhütlerin yerine getirilmediğinden bahisle, merkezi Türkiye'de bulunan firmanın Erbil Şubesinden olan söz konusu alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde, "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1. Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2. Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar;

şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar-zarar hesabına intikal ettirilir." hükümleri yer almaktadır.

Bu bağlamda, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla; dava veya icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar şüpheli alacak sayılmakta, bu şartlardan herhangi birinin mevcut olmaması durumunda ise şüpheli alacak kaydına imkan bulunmamaktadır.

Bunun yanı sıra, şüpheli alacaklar için dava veya icra takibine başlanıldığı yılda karşılık ayrılması gerekmekte olup, şüpheli hale geldiği hesap döneminde karşılık ayrılmayan alacaklar için daha sonraki dönemlerde şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün olmamaktadır. Bir alacağın dava safhasında olduğunun kabulü için, mahkemeye dava, icraya takip için dilekçe verilmiş olması, ancak gerek mahkemeye gerek icraya yapılan başvuruların ciddiyetle takip edilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında temel unsur, ortada bir alacağın söz konusu olması ve bu alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmiş bulunması olup, Kanunun 323 üncü maddesinde bir ayırım yapılmaksızın, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla, dava ve icra safhasında bulunan bütün alacaklar için karşılık ayrılabilceği öngörülmüştür. Alacağın yurt içinden veya yurt dışından olması bir önem taşımadığından yurt dışından olan alacaklar için de bu madde hükümleri geçerlidir. Ancak yurt dışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için, esas itibariyle, ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerekmektedir.

Bununla birlikte, 5718 sayılı Milletlerarası Özel Hukuk ve Usul Hukuku Hakkında Kanunun Sözleşmeden doğan borç ilişkilerinde uygulanacak hukuku düzenleyen 24 üncü maddesine göre, tarafların sözleşmeden

doğan borç ilişkileri tarafların açık olarak seçtikleri hukuka tâbi olacağı, hukuk seçimi yapmamış olmaları hâlinde sözleşmeden doğan ilişkiye, o sözleşmeyle en sıkı ilişkili olan hukuk uygulanacağı; bu hukuk, karakteristik edim borçlusunun, sözleşmenin kuruluşu sırasındaki mutad meskeni hukuku, ticarî veya meslekî faaliyetler gereği kurulan sözleşmelerde karakteristik edim borçlusunun işyeri, bulunmadığı takdirde yerleşim yeri hukuku, karakteristik edim borçlusunun birden çok işyeri varsa söz konusu sözleşmeyle en sıkı ilişki içinde bulunan işyeri hukuku olarak kabul edileceği düzenlenmiştir. Uygulanacak hukukun belirlenmesi açısından karakteristik edim borçlusu ifadesinden ne anlaşılması gerektiği de önem arz etmekle birlikte, karakteristik edim kavramı Kanunda açıklanmamıştır. Doktrinde ise bu kavram "akdi karakterize eden, akde ağırlığını veren, akde damgasını vuran ve hukuki özelliğini veren, diğerine nazaran daha rizikolu konumda bulunan edim" tarifleriyle tanımlanmaktadır. Bu konuya önerilen bir başka tarif ise "Para ödenmesine ilişkin edimin karakteristik olamayacağı"dır.

Bunun yanı sıra, 5718 sayılı Kanunun 40 ıncı maddesinde, "Türk mahkemelerinin milletlerarası yetkisini, iç hukukun yer itibariyle yetki kuralları tayin eder." hükmü düzenlendiğinden, uyuşmazlık hakkında 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun yetki ile ilgili hükümlerinin dikkate alınması gerektiği, bu bağlamda Hukuk Muhakemeleri Kanununun genel yetkiyi düzenleyen 6 ncı maddesi gereğince davalı gerçek veya tüzel kişinin davanın açıldığı tarihteki yerleşim yeri mahkemesinin yetkili olduğu; sözleşmeden doğan davalarda bu yetkiye ilaveten sözleşmenin ifa edileceği yer mahkemesinin de yetkili mahkeme olduğu değerlendirilmektedir. Öte yandan, sözleşmeden doğan davalarda yetki kuralını düzenleyen 6100 sayılı Kanunun 10 uncu maddesine göre, sözleşmeden doğan davaların sözleşmenin ifa edileceği yer mahkemesinde de açılabilmesi mümkün olup, sözleşmenin ifa edileceği yer mahkemesinden ne anlaşılması gerektiği hususunda ise, 6098 sayılı Türk Borçlar Kanununun 89 uncu maddesindeki, "Borcun ifa yeri, tarafların açık veya örtülü iradelerine göre belirlenir. Aksine bir anlaşma yoksa, aşağıdaki hükümler uygulanır;

1. Para borçları, alacaklının ödeme zamanındaki yerleşim yerinde,
 2. Parça borçları, sözleşmenin kurulduğu sırada borç konusunun bulunduğu yerde,
 3. Bunların dışındaki bütün borçlar, doğumları sırasında borçlunun yerleşim yerinde,
- ifa edilir.

..." hükümlerine başvurulması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, 5174 sayılı Türkiye Odalar ve Borsalar Birliği ile Odalar ve Borsalar Kanununun 9 uncu maddesinin ikinci fıkrasında, bir merkeze bağlı olduğu halde, ister merkezin bulunduğu odanın, ister başka odanın çalışma alanı içinde olan müstakil sermayesi ve müstakil muhasebesi bulunan ve/veya muhasebesi merkezde tutulduğu ve müstakil sermayesi bulunmadığı halde kendi başına sınaî faaliyet ve ticari muamele yapan yerler ve satış mağazalarının bu Kanun uygulamasında şube sayılacağı hükme bağlanmıştır.

Bir ticari işletmenin şubesinin/şubelerinin söz konusu olduğu durumlarda, merkez-şube ayrımı gündeme gelmekte olup, bu ayırmada ticari işletmenin merkezi, işletmenin düzenli ve sürekli bir idari yapılanma içinde ticari faaliyetlerini sürdürdüğu karar organlarının bulunduğu yer olarak tanımlanmaktadır. Bir yerin şube sayılabilmesi için ise, merkeze bağlı olma, dış ilişkilerde bağımsızlık, yer ve yönetim ayrılığı öğelerinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu kapsamda, şube, ticari işletmenin bir parçası olarak, merkeze bağlıdır. Dolayısıyla şube ile merkezin aynı gerçek veya tüzel kişiye ait olması gerekir. Bu bağımlılık nedeniyle şubenin, merkezden ayrı bir işletme politikası olamaz; şubenin kâr ve zararı merkeze aittir; şube aracılığıyla elde edilen hakların, üstlenilen borçların sahibi de, şube değil işletmenin kendisidir. Şube, merkeze bağlı olmakla birlikte, dış ilişkilerinde bağımsızdır. Dolayısıyla şubenin, merkezin yaptığı işler türünden işlemleri kısmen veya tamamen üçüncü kişilerle kendi başına yapma yetkisine sahip olması gerekir. Şube, ticari işletmenin genişleyen faaliyetinin mahallinden daha kolay yürütülmesi amacıyla açıldığından, merkez ile şube arasında kural olarak yer ayrılığı vardır.

Şubenin yaptığı işlemlerden doğan davalarda, şubenin bulunduğu yerde dava açılabilirdiği gibi, şubeler kendi yaptıkları işler nedeniyle aktif ve pasif dava ehliyetine sahiptirler. Bir şubenin işlemlerinden doğan davalarda dava, merkezin bulunduğu yerde açılabilirdiği gibi ilgili şubenin bulunduğu yerde de açılabilir. Ancak, şubeler aleyhine bağımsız iflas davası açılmaz. Şubelerin iflas yolu ile takip edilmesi için, merkezin dava edilmesi ve merkezin bulunduğu yerde iflas davası açılması gerekir. Fakat burada üçüncü kişi tarafından şirket veya şubenin dava edilmesi durumu söz konusudur.

Diğer taraftan, şirketiniz ile ...'nin Irak mukimi Erbil Şubesi arasında düzenlenen sözleşmenin;

- (1- ii) bölümünde, "Taraf, tek tek ...veya Yüklenici anlamına gelecektir",

- (14.2.) bölümünde, "14.2. Tartışmalı karar bölümünde "Anlaşmazlık ya da fark, Ek 2 "Sözleşmenin Özel Şart ve Koşulları"nda belirtilen sürede ya da tarafların sözleşmenin sona erme tarihinden önce karşılıklı olarak mutabakata varıldığı süre içerisinde 14.1'inci Alt Fıkrası uyarınca çözülmemesi halinde söz konusu anlaşmazlık, tartışmalar veya talep, söz konusu dönemde, Uluslararası Ticaret Odası'nın Tahkim Kuralları uyarınca Paris tarafından tahkim kuruluna yönlendirilebilir. Tahkim yeri İsviçre, Zürih'dir ve dil İngilizce olacaktır. Hakem sayısı üç olacak. Aksi yazılı olarak kabul edilmedikçe, herhangi bir hak talebi veya hakemlik işleminin başlatılması, Eserler'in askıya alınmasına, kesilmesine veya ertelenmesine yol açmaz."

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, yüklenici olarak yaptığımız mal teslimleri karşılığında ...'nin Irak mukimi Erbil Şubesinden tahsil edemediğiniz alacağınızın anılan sözleşmenin (14.2) bölümü kapsamında belirlemiş olduğunuz hukuk yolu olan tahkim yolu ile takip edilmesi gerekmekte olup, bu durumda tahkim kuruluna başvuru yapıldığı yılda söz konusu alacaklarınız için şüpheli alacak karşılığı ayırmanız mümkün bulunmaktadır."

Yurt dışından tahsil edilemeyen alacaklara dair verilen diğer bir **GİB özelgesi ise 11.05.2017 tarih ve 11395140-105[VUK-1-20178]-12920 sayılı** olup, içeriği aşağıdaki gibidir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile, şirketinizin ihracat teslimleri sonucu İngiltere mukimi bir firmadan 1.424.085,52 GBP alacaklı olduğu, firmanın konkordato yoluna gittiği, İngiltere mevzuatına göre takibata geçemediğiniz, alacak davası açmadığınız ve konkordatonun sonuçlanmasını beklemek zorunda kaldığınız belirtilerek tahsil edilemeyen alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı ve değersiz alacak olarak değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususlarında özelge talebinde bulunduğunuz anlaşılmıştır. Ayrıca özelge talep formunuz eklerinin tetkikinden, konkordato yoluna giden borçlu firmanın gerekli resmi bildirimleri bilinen tüm alacaklılara gönderecekleri ile borçlu firmaya atanan müşterek yöneticilerin aciz hali için gerekçelerini ve yönetim stratejilerinin detaylandırılacağı öneri ve raporlarını atanmalarından itibaren sekiz hafta içinde gönderecekleri anlaşılmıştır.

(1) 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesinde, "Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2- Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kâr zarar hesabına intikal ettirilir." hükümleri yer almaktadır.

Bu hükümlere göre, ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olarak dava veya icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecedeki küçük alacaklar şüpheli alacak sayılmakta ve münhasıran maddede belirtilen şartları haiz alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında temel unsur, ortada bir alacağın olması ve bu alacağın tahsilinin mezkûr maddede belirtilen kapsamda şüpheli hale gelmiş bulunması olup, Kanununun 323 üncü maddesinde bir ayırım yapılmaksızın, ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla, dava ve icra safhasında bulunan bütün alacaklar için karşılık ayrılabilceği öngörülmüştür. Alacağın yurt içinden veya yurt dışından olması bir önem taşımadığından yurt dışından olan alacaklar için de bu madde hükümleri geçerlidir.

Ancak yurt dışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerekmektedir.

Bunun yanı sıra, mahkemeye dava veya icra merciine takip dilekçesinin verilmiş olması, alacağın dava veya icra safhasına intikal ettiğini göstermektedir. Ancak şekli bir başvuru alacağın şüpheli sayılması için yeterli değildir. Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için mahkemeye dava veya icra merciine takip için dilekçe verilmiş olması ve gerek mahkemeye gerek icra merciine yapılan başvuruların ciddiyetle takip edilmesi gerekmektedir.

Öte yandan, konkordato, herhangi bir dürüst borçlunun ödeme teklifinin konkordatoya tabi alacaklılarının belirli bir çoğunluğu tarafından kabulü ve mahkemenin onayı ile gerçekleşen ve borçlunun, borçlarının bir kısmından kurtulmasını veya ödeme şeklinin borçlu yararına değişmesini sağlayan, iflasa nazaran yumuşatılmış, alacaklıların eşit olarak tatminine yarayan hukuki bir araç/müessesedir. Bu sayede işletmeler konkordatoya tabi borçlarını, elde edebilecekleri zaman süreci içinde icra ve iflas takiplerinden korunmak suretiyle ödeyebilme imkânına kavuşmaktadır. Bu bakımdan konkordato, ödeme şekil ve şartlarında borçlu yararına değişiklik meydana getirir. Ayrıca, konkordato bir dava veya icra takibi olmayıp, bazen alacağın bir kısmından vazgeçme yerine alacağın vadesinin uzatılarak tamamının ödenmesi şeklinde de olabilir. Dolayısıyla, konkordato alacağı şüpheli hale getirmedeği gibi aksine, alacağın (tenzilat konkordatosunda vazgeçilmeyen kısmın) tahsil imkanını kuvvetlendirir.

Buna göre, konkordato yoluna gittiğini belirttiğiniz İngiltere mukimi firmadan olan alacaklarımız için şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

(2) Mezkûr Kanununun 322 nci maddesinde, kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkân kalmayan alacakların değersiz alacak olacağı, değersiz alacakların, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybedecekleri ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edileceği, işletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmü kapsamına giren değersiz alacaklarını, gider kaydetmek suretiyle yok edeceği hüküm altına alınmıştır.

Mezkûr madde uygulamasında değersiz alacak; kaybedilmiş, tahsiline imkân kalmamış, değeri sıfıra inmiş bir alacak olup, alacağın bu durumunun, kazai bir hükümle veya kanaat verici bir vesika ile tevsik edilmesi icap etmektedir. Kazai bir hükümden anlaşılması gereken, alacağın tahsili için kanun yollarına başvurulmuş olması, icra takibinin yapılmış bulunması, bu müracaatlar ve takipler sonunda, alacağın ödenmeyeceğine hâkim tarafından hükmedilmiş olması; kanaat verici vesika teriminden ise ödemeyi imkânsız hale getirmiş hal ve sebepler sonucu ortaya çıkmış belgeler anlaşılmalıdır. Alacağın tahsil güçlüğüne objektif ve inandırıcı belgelerle ortaya konması değersiz alacak uygulaması bakımından önem arz etmekte olup, kanun koyucu tarafından da, değersiz hale geldiği ileri sürülen alacağın ciddi olarak takip edildiğine ilişkin çabaların kazai bir hüküm veya kanaat verici bir vesika ile tevsiki öngörülmüştür.

Vergi Usul Kanunu uygulamasında kanaat verici vesikalara;

- Borçlunun herhangi bir mal varlığı bırakmadan ölümü veya 4721 sayılı Türk Medeni Kanununun 32 ve izleyen maddelerine göre mahkemelerce borçlu hakkında verilen gaiplik kararı ve mirasçılarında mirası reddettiklerine dair sulh hukuk mahkemelerince verilmiş bulunan mirası red kararı,

- Borçlu aleyhine alacaklı tarafından açılan davayı borçlunun kazandığına dair mahkeme kararı,

- Mahkeme huzurunda alacaktan vazgeçildiğine ilişkin olarak düzenlenmiş belgeler,

- Alacaktan vazgeçildiğine dair konkordato anlaşması,

- Borçlunun dolandırıcılıktan mahkûm olması ve herhangi bir mal varlığı bulunmadığını belgeleyen resmi evrak,

- Borçlunun adresinin saptanamaması nedeniyle icra takibat dosyasının kaldırıldığını ve yasal süresi içerisinde yenileme talebinde de bulunulmadığını gösteren icra memurluğu yazısı,

- Gerek doğuşu gerekse vazgeçilmesi bakımından belli ve inandırıcı sebepleri olmak şartıyla alacaktan vazgeçildiğini gösteren anlaşmalar, (Alacaklının tek taraflı irade beyanı ile alınmasından vazgeçilen alacakların, değersiz alacak olarak zarar kaydı mümkün değildir.)

- Ticaret mahkemesince borçlu hakkında verilmiş ve ilgili masa tarafından tasfiyeye tabi tutulmuş bulunan iflas kararına ilişkin belgeler

örnek olarak sayılabilir.

Bu itibarla, İngiltere mukimi firmanın konkordato talebinin anlaşmayla sonuçlanmasına bağlı olarak, varsa söz konusu anlaşma kapsamında vazgeçilen alacak kısmı, değersiz alacak olarak kabul edileceğinden, İngiltere mevzuatına göre yetkili resmi makamca konkordato anlaşmasının onaylanarak kesinleşmesini müteakiben, alacağın değersiz hale geldiği (anlaşmanın kesinleştiği) yıl hesaplarına zarar olarak yazılması mümkündür. Ayrıca, ilgili ülke mevzuatına göre kesinleşen konkordato anlaşmasının 213 sayılı Kanunda öngörülen süreler boyunca muhafaza ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilmesi gerektiği tabiidir.

Bunun yanında, Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesi uygulamasında, alacağın değersiz hale geldiği yıl hesaplarına zarar olarak yazılması gerekmekte olup, ilgili olduğu yılda zarar yazılmayan alacağın sonraki yıllarda dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır.”

Yurt dışından olan alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında, ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerekmekte olduğuna dair **GİB’in 04.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-230 sayılı özelgesi** bulunmaktadır. Özelge metni aşağıdaki gibidir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, yurt dışında faaliyette bulunan müşterilerinizden ihracattan doğan alacaklarınızı tahsil edememeniz nedeniyle tarihinde ... Müdürlüğü'nde icra takip işlemi başlattığımız, yılı içerisinde yurt dışındaki müşterilerinizin mukim olduğu ülkelerde de dava açacağımız, ya da icra takibine başlayacağımız belirtilerek, bahsi geçen alacaklar için şüpheli alacak karşılığı ayrılıp ayrılamayacağı, karşılık ayrılan tutarın kurumlar vergisi hesabında hangi yılda gider olarak dikkate alınacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Şüpheli Alacaklar" başlıklı 323'ncü maddesinde;

" Ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla;

1- Dava veya icra safhasında bulunan alacaklar;

2-Yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş bulunan dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklar; şüpheli alacak sayılır.

Yukarıda yazılı şüpheli alacaklar için değerlendirme gününün tasarruf değerine göre pasifte karşılık ayrılabilir.

Bu karşılığın hangi alacaklara ait olduğu karşılık hesabında gösterilir. Teminatlı alacaklarda bu karşılık teminattan geri kalan miktara inhisar eder.

Şüpheli alacakların sonradan tahsil edilen miktarları tahsil edildikleri dönemde kar zarar hesabına intikal ettirilir." hükmü yer almaktadır.

Bu hükme göre, ticari kazancın elde edilmesi veya idame ettirilmesi ile ilgili olarak dava veya icra safhasında bulunan alacaklarla, yapılan protestoya veya yazı ile bir defadan fazla istenilmesine rağmen borçlu tarafından ödenmemiş olan dava ve icra takibine değmeyecek derecedeki küçük alacaklar şüpheli alacak sayıldığından yukarıda belirtilen şartları taşıyan alacaklar için karşılık ayrılması mümkün bulunmakta olup, bu şartlardan herhangi birisinin mevcut olmaması halinde ise şüpheli alacak kaydına imkan bulunmamaktadır. Alacağın yurt içinden veya yurt dışından olması bir önem taşımadığından yurt dışından olan alacaklar için de bu madde hükümleri geçerlidir.

Dolayısıyla, mahkemeye dava veya icra merciine takip dilekçesinin verilmiş olması, alacağın dava veya icra safhasına intikal ettiğini gösterir. Ancak şekli bir başvuru alacağın şüpheli sayılması için yeterli değildir. Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için mahkemeye dava veya icra merciine takip için dilekçe verilmiş olması, ancak gerek mahkemeye gerek icra merciine yapılan başvuruların ciddiyetle takip edilmesi gerekmektedir.

Yurt dışından olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerekmektedir. Yurt dışından olan alacakların dönem sonunda değerlemesi nedeniyle oluşacak kur farkları da asıl alacağın akıbetine tabi olduğundan asıl alacak şüpheli hale geldikten sonra bu alacağa bağlı olarak oluşan kur farkları için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde, yurt dışından olan alacaklarımız için iş yaptığınız firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya ilgili ülkenin icra mevzuatı uyarınca icra takibine başlanması halinde alacağın Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre şüpheli hale geldiği kabul edilebilecek olup söz konusu takiplere başlanıldığı hesap döneminde karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.”

Özetle; şüpheli alacak karşılığı ayrılmasında temel unsur, ortada bir alacağın söz konusu olması ve bu alacağın tahsilinin şüpheli hale gelmiş bulunmasıdır. VUK'un 323 üncü maddesinde bir ayırım yapılmaksızın ticari ve zirai kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili olmak şartıyla dava ve icra safhasında bulunan bütün alacaklar için karşılık ayrılacağı hüküm altına alınmıştır.

Şüpheli alacaklara karşılık ayırmak için mahkemeye dava, icra müdürlüğüne takip için dilekçe verilmiş olması alacağın dava veya icra safhasında olduğunu göstermekle beraber bu başvuruların takibi gerekmektedir. Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacaklara karşılık ayrılabilmesi için borçlunun noter vasıtasıyla protesto edilmesi veya borcun (3. kişilere ispat açısından kanaat verici belge olacak şekilde) bir yazı ile istenmesi ve protestonun ya da yazının muhatabına ulaşmış olması gerekmektedir. Dava ve icra takibine değmeyecek derecede küçük alacakların tespiti açısından dava edilecek alacak için avukatlık ücreti, yargı harcı, notere yapılacak ödemeler ile posta giderleri toplamı dikkate alınarak tahmini bir dava maliyeti bulunacak ve bu tutar alacakla kıyaslanacaktır. Tahmini dava maliyetinin alaktan daha büyük olması halinde, mahkemeye başvurulmadan protesto veya yazı ile bir defadan fazla istenerek tahsil edilemeyen alacak için karşılık ayrılması mümkün olabilecektir.

Dolayısıyla, mahkemeye dava veya icra merciine takip dilekçesinin verilmiş olması, alacağın dava veya icra safhasına intikal ettiğini gösterir. Ancak şekli bir başvuru alacağın şüpheli sayılması için yeterli

değildir. Bir alacağın dava veya icra safhasında olduğunun kabulü için mahkemeye dava veya icra merciine takip için dilekçe verilmiş olması, ancak gerek mahkemeye gerek icra merciine yapılan başvuruların ciddiyetle takip edilmesi gerekmektedir.

Buna göre;

Yurt dışından olan alacaklar için borçlu firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya ilgili ülkenin icra mevzuatı uyarınca icra takibine başlanması halinde alacağın VUK'un 323 üncü maddesine göre şüpheli hale geldiği kabul edilebilecek olup söz konusu takiplere başlanıldığı hesap döneminde karşılık ayrılması mümkün bulunmaktadır.

Söz konusu alacağın değersiz alacak olarak dikkate alınabilmesi için ise, ilgili ülke yasalarına uygun olarak takip edilmesi neticesinde alacağınızın tahsiline imkan kalmadığı hususunun yine bu ülke mevzuatına göre tevsiki gerekmektedir. Aksi halde bu alacağın değersiz alacak olarak hesaplarınıza intikal ettirilmesi ve zarar olarak kayıtlarınıza alınmasına imkan bulunmamaktadır.

Ayrıca, alacağın değersiz hale geldiği yıl hesaplarına zarar olarak yazılması gerekmekte olup, ilgili olduğu yılda zarar yazılmayan alacağın sonraki yıllarda dikkate alınması da mümkün değildir.

GİB'in 29.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-105[322-2012/VUK-1- . . .]-2702 sayılı özelgesinde ise, "... söz konusu belgelerde iflas ettiği belirtilen müşterinizin iflas ettiğinin ve bu müşteriden alacaklı olduğunuzun o ülkede geçerli bir belgeyle ispat edilmesi halinde bahsi geçen alacaklarınızın Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesi kapsamında şüpheli alacak olarak dikkate alınması mümkün olabilecektir." Şeklinde vergisel görüş beyan edilmiştir.

Temlik edilen alacaklara dair **GİB'in 15/02/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02-32323-7834-78 sayılı özelgesinde** ise özetle şu vergisel değerlendirmeler yapılmış bulunmaktadır.

"Temlik edilen alacağın, alacak talep hakkı temlik edilen firmaya geçeceğinden, Kanun'un amir hükümlerine uygun şekilde temlik edilen alacak, temlik eden açısından ortadan kalkacaktır. Bahsi geçen Kanun hükmü uyarınca temlik edilen alacağın, alacak talep hakkı temlik edilen firmaya geçeceğinden, Kanun'un amir hükümlerine uygun şekilde temlik edilen alacak, temlik eden açısından ortadan kalkacaktır."

Temlik işlemi özelinde, **GİB'in 01/03/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.01.0-VUK-323-68 sayılı özelgesinde** yer verilen görüşe göre alacağın temliki tahsil hükmündedir. Takibi devam eden ve şüpheli alacak karşılığı ayrılan alacakların özel hukuk hükümleri uyarınca yapılan sözleşmeye istinaden temlik edilmesi durumunda bu tutarlar için şüpheli alacak karşılığı ayrılamayacağından, bunların temliknamenin düzenlendiği dönemde kâr / zarar hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

GİB'in 23/05/2015 tarih ve 27575268-105[323-2013-9481]-310 sayılı özelgesinde, KVK'nın 5/3.maddesine göre iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmediğine atıfla, istisna kazançlara ilişkin alacakların tahsil edilemeyen kısmı için karşılık ayrılarak kurum kazancından indirilmesi mümkün olmadığı görüşüne yer verilmiştir.

Konuya KDV yönüyle bakacak olursak; **334 Seri No'lu VUK Genel Tebliğinde** KDV'nin ekonomik faaliyetlerin doğal bir sonucu olarak ortaya çıkan ve işletme alacaklarının bir unsurunu teşkil eden ve doğrudan doğruya kredili mal veya hizmet satışlarının ifasından kaynaklanan bir alacak olduğu açıklanmakta ve yine VUK'un 323'üncü maddesinde yer alan şartların gerçekleşmesi ile birlikte, dönem kayıtlarına girmiş olması ve beyannamede beyan edilmesi koşuluyla KDV dahil tutar için karşılık ayrılacağı belirtilmektedir.

KDV indirimine dönük düzenleme ise (7104 sayılı Kanunun 8 inci maddesiyle değişik) KDVK'nın

29'uncu maddesinin dördüncü fıkrasında yer almaktadır. Düzenlemeye göre, VUK'un 322'nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabileceği; şu kadar ki VUK'un 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınmasının şart olduğu hükme bağlanmıştır.

Bilindiği üzere, KDV açısından beyana esas, yapılan mal teslimleri ve hizmet ifalarına ilişkin hesaplanan KDV'nin, söz konusu mal ve hizmet bedellerinin tahsil edilip edilmediğine bakılmaksızın (beyan edilerek) ödenmesidir.

Buna göre, 01/01/2019 tarihinden itibaren, VUK'un 322'nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkündür. Kanunun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır. Söz konusu KDV tutarı, alacağın zarar yazıldığı tarihi kapsayan vergilendirme dönemi 1 No.lu KDV Beyannamesinin "İndirimler" kulakçığında "İndirimler" tablosunda 111 kod numaralı "Değersiz Hale Gelen Alacaklara İlişkin İndirilecek KDV" satırı aracılığıyla indirim konusu yapılabilecektir.

TTK şirketlerde sermaye kaybı ve borca batık olma durumuna ilişkin 376 ncı maddesinin; birinci ve ikinci fıkrasında, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının veya üçte ikisinin karşılıksız kalması halinde yönetim kurulunun görevleri, üçüncü fıkrasında ise şirketin "borca batık" olması, yani şirket aktiflerinin şirketin borç ve taahhütlerini karşılayamaması durumunda uygulanacak kurallar düzenlenmektedir.

Halka açık şirketler bakımından ilgili maddenin uygulaması Sermaye Piyasaları Kurulu'nun 10.04.2014 tarih ve 11/352 sayılı Kararı'nda açıklanmıştır.

TTK'nın "Sermayenin kaybı, borca batık olma durumu" a) Çağrı ve bildirim yükümü başlıklı maddesinde aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

Madde 376 – (1) Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılırsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.

(2) Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

(3) Şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartır. Bu bilançodan aktiflerin, şirket alacaklılarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması hâlinde, yönetim kurulu, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve şirketin iflasını ister. Meğerki, iflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığı karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacaklıları, alacaklarının sırasının diğer tüm alacaklıların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmiş ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemece atanan bilirkişilerce doğrulanmış olsun. Aksi hâlde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru, iflas bildirimini olarak kabul olunur.

Uygulamaya dair 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN 376 NCI MADDESİNİN UYGULANMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR HAKKINDA TEBLİĞ mevcut olup, 15.09.2018 tarih ve 30536 sayılı R.G.'de yayımlanan ilgili Tebliğin 26.12.2020 tarih ve 31346 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan değişiklik sonrası içerdiği (ilgili) düzenlemeler şöyledir.

"Genel kurulun toplantıya çağırılması MADDE 5 – (1) Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının ya da üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı

anlaşıldığı takdirde yönetim organı, genel kurulu hemen toplantıya çağırır. Genel kurulun gündem maddeleri arasında, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının karşılıksız kaldığı belirtilir.

(2) Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının ya da üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı durumlarda farklı bir gündem ile toplantıya çağırılmış olsa dahi bu husus genel kurulda görüşülür.

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının zarar sebebiyle karşılıksız kalması halinde genel kurul MADDE 6 – (1) Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının karşılıksız kalması durumu zararın, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısına eşit veya bu tutardan çok ve üçte ikisinden az olmasıdır. Bu durumda yönetim organı, genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.

(2) Yönetim organı, son bilançoyu genel kurula sunarak şirketin finansal yönden bulunduğu durumu bütün açıklığıyla ve her ortağın anlayabileceği şekilde anlatır. Bu hususta genel kurula rapor da sunulabilir.

(3) Yönetim organı, şirketin mali durumundaki kötüleşmeyi ortadan kaldırmak veya en azından etkilerini hafifletmek amacıyla, uygun gördüğü sermayenin tamamlanması, sermaye artırımı, bazı üretim birimlerinin veya bölümlerinin kapatılması ya da küçültülmesi, iştiraklerin satışı, pazarlama sisteminin değiştirilmesi gibi iyileştirici önlemleri alternatifli ve karşılaştırmalı olarak aynı genel kurula sunar ve açıklar.

(4) Genel kurul, sunulan iyileştirici önlemleri aynen kabul edebileceği gibi değiştirerek de kabul edebilir ya da sunulan önlemler dışında başka bir önlemin uygulanmasına karar verebilir.

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması halinde genel kurul MADDE 7 – (1) Zararın, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisine eşit veya bu tutardan çok olması halinde, toplantıya çağrılan genel kurul;

a) Kanunun 473 ilâ 475 inci maddelerine göre sermaye azaltımı yapılmasına,

b) Sermayenin tamamlanmasına,

c) Sermayenin artırılmasına,

karar verebilir.

Sermayenin azaltılması MADDE 8 – (1) Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisi zarar sebebiyle karşılıksız kalan şirketin genel kurulu, kalan sermayeyle yetinmeye karar verdiği takdirde sermaye azaltımı Kanunun 473 ilâ 475 inci maddelerine göre yapılır. Sermaye ve kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının özvarlık içerisinde korunması şartıyla, sermaye asgari sermaye tutarına kadar indirilebilir.

(2) Bu madde kapsamında yapılacak sermaye azaltımında yönetim organı, alacaklıları çağdırmaktan ve bunların haklarının ödenmesinden veya teminat altına alınmasından vazgeçebilir.

Sermayenin tamamlanması MADDE 9 – (1) Sermayenin tamamlanması, bilanço açıklarının ortakların tamamı veya bazı ortaklar tarafından kapatılmasıdır. Kanuni yedek akçelerin yitirilen kısımlarının tamamlanmasına gerek yoktur. Sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde her ortak zarar sebebiyle karşılıksız kalan tutarı kapatacak miktarda parayı vermekle yükümlüdür. Her ortak, payı oranında tamamlamaya katılabilir ve verdiği geri alamaz. Bu yükümlülük, sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde olmayıp karşılıksızdır. Ayrıca yapılan ödemeler, gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak nitelendirilmez.

(2) Sermayenin tamamlanmasında, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler bakımından Kanununun 421 inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi, limited şirketler bakımından ise 603 ve devamı maddeleri uygulanır. Sermayenin tamamlanamaması, bazı ortakların kendi istekleriyle tamamlama yapmasına engel oluşturmaz.

(3) Bilanço zararlarının kapatılması için getirilen yükümlülükler uyarınca yapılan ödemeler öz kaynaklar içerisinde sermaye tamamlama fonu hesabında toplanır ve takip edilir. Sermaye tamamlama fonu yalnızca zararların mahsup edilmesi suretiyle kullanılabilir.

Sermayenin artırılması MADDE 10 – (1) Halka açık anonim şirketler için sermaye piyasası mevzuatı hükümleri saklı kalmak kaydıyla genel kurul tarafından;

a) Sermayenin zarar sonucu ortaya çıkan kayıp kadar azaltılması ile birlikte eş zamanlı olarak istenilen tutarda artırımına karar verilebilir. Sermayenin azaltılması işlemi ile birlikte eş zamanlı sermaye artırımında nakdi sermaye taahhüdü Kanununun 344 üncü ve 585 inci maddelerine uygun olarak ödenir.

b) Sermayenin zarar sonucu ortaya çıkan kayıp kadar azaltılması yoluna gidilmeden sermaye artırımına karar verilebilir. Bu şekilde yapılacak sermaye artırımında, tescil edilecek sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının özvarlık içerisinde korunmasını sağlayacak tutarın sermaye artırımının tescilinden önce ödenmesi zorunludur.

c) Aynı genel kurul toplantısında, bedelleri tamamen ödenmek suretiyle, (b) bendindeki koşul aranmaksızın, sermayenin istenilen düzeyde artırılmasına ve daha sonra azaltılmasına karar verilebilir. Bu şekilde gerçekleştirilecek işlemler sonucunda, tescil edilecek sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının özvarlık içinde korunması zorunludur.

Genel kurulun gerekli tedbirlerden birini almaması MADDE 11 – (1) Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması halinde genel kurulun, 7 nci maddede belirtilen tedbirlerden birine karar vermemesi halinde şirket kendiliğinden sona erer. Bu şekilde sona eren şirketin tasfiye işlemleri, Kanununun 536 ncı ve devamı maddelerine göre yürütülür.”

GVK'nın 38'nci maddesi uyarınca, bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

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

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, VUK'un değerlemeye ait hükümleri ile bu kanununun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.

GİB tarafından verilen 01.06.2021/01-11 ve 19.07.2019/14018 tarih/sayılı özelgelerde “Sermaye Tamamlama Fonu” ya da “ Zarar Telafi Fonu” olarak bilinen uygulamalara dair aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.

İ-01.06.2021/01-11 sayılı özelge:

“ 31.12.2008 tarih ve 689 sayılı dilekçenizin incelenmesi neticesinde;

- Şirketinizin, 1.000.000.- TL sermayesi olan bir anonim şirketin %30 oranında pay ile kurucu ortaklarından olduğu, iştirak olunan şirketin devamlı zarar etmesi sonucu sermayesini kaybettiği, şirketiniz tarafından alınan 13.05.2008 tarihli olağan genel kurul kararı ve 02.06.2008 tarihli olağanüstü genel kurul kararı ile şirket ortaklarınca sermaye tamamlama fonu oluşturulmasının oy birliği ile kabul edildiği, şirketiniz payına düşen 1.081.455,82.-TL tutarındaki sermaye tamamlama fonu bedelinin iştirak edilen şirkete ödendiği, iştirak edilen şirketin ödenen sermaye tamamlama fonu bedellerini geçmiş yıl zararlarına mahsup ederek herhangi bir sermaye artırımını yapmadığı belirtilerek,

- İştirakçisi olduğunuz şirkete ödediğiniz sermaye tamamlama fonu bedelinin, iştirakler hesabına mı yoksa dönem zararı hesabına mı kayıt edileceği,

- İştirak edilen şirketin hisselerinin daha düşük bedelle başka bir kuruluşa devir edilmesi durumunda ortaya çıkan zararın, sermaye tamamlama fonuna ödenen tutar da dikkate alınarak ne şekilde hesaplanacağı

hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

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 bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde sayılan giderlerin indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesiyle her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların beyannamesinde yer alan zararların kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanununun; 466-469 uncu maddelerinde, yedek akçelere ilişkin hükümlere yer verilmiş olup şirketlerin mecburi veya ihtiyari olarak ayırabileceği yedeklerin neler olduğu, bu yedeklerin şirketin kârından ayrılması gerektiği açıkça belirlenmiş olup Türk Ticaret Kanununda zarar telafisi fonu ile ilgili bir düzenleme bulunmadığı gibi bu ad altında yurt dışından gelen paraların yedek akçe olarak kabul edileceğine dair bir hüküm de bulunmamaktadır.

Aynı Kanununun; 385-390 ıncı maddelerinde esas mukavelenin değiştirilmesine ilişkin hükümler, 391-395 inci maddelerinde esas sermayenin artırılmasına ilişkin hükümler ve 396-398 inci maddelerinde de esas sermayenin azaltılmasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Dolayısıyla esas sermayenin artırım ve azaltım işlemlerinin bu hükümlere göre yapılacağı açıktır.

Bu çerçevede, sermaye tamamlama fonu adı altında ödenen tutarlar, kurucu ortağı olduğunuz iştirakiniz tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında sermayeye ilave edilmediğinden, söz konusu tutarların iştiraklerin maliyet bedeline eklenmesi de mümkün değildir. Sermaye tamamlama fonunun ödendiği iştirakin ise söz konusu tutarların sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü bulunmaması nedeniyle, bu tutarları kurum kazancına dâhil etmesi gerekmektedir.

.....”

ii-19.07.2019/14018 sayılı özelge:

“Şirketinizin Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında ve Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS)/(TFRS) çerçevesinde zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olduğu,

- TFRS kapsamındaki cari dönem finansal tablolara göre, geçmiş yıl ve cari dönem zararlarından ötürü özkaynak toplamının negatif olması nedeniyle sermayenin 2/3 oranında yitirildiği, diğer bir ifadeyle karşılıksız kaldığı,

- Bununla birlikte, VUK ve TDHP kapsamında tutulan yasal defter kayıtlarına göre hazırlanan finansal tablolarda ise, TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolarda yer alan tutarlarda zarar bulunmadığı,

- TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolara göre karşılıksız kalan sermayenin, şirket ortağınca geçmiş yıl zararlarının kapatılması suretiyle karşılanmasına karar verildiği,

- Bununla birlikte şirketin VUK ve TDHP kapsamında tutulan yasal defter ve kayıtlarında ilgili tutarda zarar bulunmaması nedeniyle transfer edilecek fon tutarının sermaye yedekleri hesabında muhasebeleştirileceği, ancak TMS/TFRS'ye göre düzenlenecek finansal tablolarda ise bu tutar tamamen geçmiş yıl zararlarının kapatılmasında kullanılacağından sermaye yedekleri arasında yer almayacağı

belirtilmiş olup, geçmiş yıl zararlarını kapatmak amacıyla ortağımız tarafından gönderilecek tutarın kurumlar vergisine tabi olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

TTK'nın "Defter tutma yükümlülüğü" başlıklı 64 üncü maddesinin (5) numaralı bendinde, "Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez." hükmüne yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 171 inci maddesinde, "Mükellefler bu kanuna göre tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.",

- 175 inci maddesinde, "Mükellefler bu kısımda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usulu ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibarıyla uygulamaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur..."

hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257 nci maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak;

- a) Muhasebenin Temel Kavramları,
- b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- c) Mali Tablolar İlkeleri,
- d) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
- e) Tekdüzen Hesap Çerçevesi Hesap Planı ve İşleyişi

konularında, 26.12.1992 tarihli ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde düzenlemeler yapılmıştır. Diğer taraftan gerek mezkur düzenlemelerde gerekse de ilgili bulunan diğer yasal düzenlemeler ile bir kısım mükellefler için Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği yerine ilgili mevzuatında öngörülen şekilde muhasebe tutulabileceği öngörülmüştür.

Bahse konu Genel Tebliğin "V. Yapılan Düzenlemenin Vergi Mevzuatı ile İlişkisi ve Yaptırımı" bölümünde de, "...Belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması zorunlu defterlerin ve kayıtların hakkında özel

düzenleme bulunmayan mükelleflerce Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun olarak muhasebeleştirilmesi zorunlu olup, bu kapsamda TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolara göre karşılıksız kalan sermayenin, Türk Ticaret Kanununun (376/2) maddesi çerçevesinde şirketiniz ortağınca geçmiş yıl zararlarının kapatılması suretiyle karşılanması için transfer edilecek fon tutarının da yukarıda yer verilen mevzuat dahilinde kayıtlara intikal ettirilmesi icap etmektedir.

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 bağlanmıştır. Kurum kazancının tespitinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 ıncı maddesinde sayılan giderlerin indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükme bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesiyle, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların beyannamesinde yer alan zararların kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 376 ncı maddesinin ikinci fıkrasında, "Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanunî yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer." hükmü yer almaktadır.

Bu maddenin gerekçesinde ise;

"...İkinci fıkra: Son yıllık bilançodan, zararlar sebebiyle sermaye ile kanunî yedek akçeler toplamının üçte ikisinin karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, yönetim kurulunun çağrısı üzerine genel kurul iki karardan birini alabilir, (1) sermayenin üçte biri ile yetinme, yani sermayenin azaltılıp zararın bünye dışına atılması; (2) tamamlama. Bu iki karardan birini almamışsa anonim şirket sona erer. Tasarının genel kurulu bu seçenekler arasında tercih yapmaya zorlamasının sebebi, şirketin durumunu bir an önce açıklığa kavuşturmak düşüncesidir. Tamamlama ile, azaltılan sermaye kadar veya ondan fazla sermaye artırımı yapılması veya bilanço açıklarının pay sahiplerinin tümüne (Tasarı m. 421 (1), b.1) veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılması ya da bazı alacaklıların alacaklarını silmesi kastedilmektedir. Tamamlamada oybirliği sağlanırsa her pay sahibi bilanço açığını kapatacak parayı vermekle yükümlüdür. Bu yoldaki bir genel kurul kararı Tasarının 421 inci maddesinin ikinci fıkrasının birinci bendi anlamında bir belirli olaya özgü ek yüküm ihdas etmiş demektir. Bu ek yüküm ne sermaye konulması ne de borç verilmesi olmayıp karşılıksızdır. Oybirliği sağlanmamışsa bazı pay sahiplerinin kendi istekleriyle tamamlama yapmalarına engel yoktur. "Sermaye", "kanunî yedek akçe" ve "son yıllık bilanço" kavramlarının anlamı birinci fıkranın gerekçesinde açıklanmıştır..."

açıklaması yer almıştır.

Aynı Kanunun 519-523 üncü maddelerinde yedek akçelere ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, şirketlerin kanunen veya isteğe bağlı olarak ayırabileceği yedeklerin neler olduğu ve bu yedeklerin şirketin karından ayrılması gerektiği açıkça belirlenmiş olup, Türk Ticaret Kanununda sermayenin tamamlanmasına ilişkin tutarların yedek akçe olarak kabul edileceğine dair bir hüküm de bulunmamaktadır.

Buna göre, şirketinizin geçmiş yıl zararlarını kapatmak amacıyla ortağınız tarafından şirketinize aktarılacak tutarın; sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü de bulunmaması nedeniyle, kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir."

KVK'nın 6'ncı maddesine 7394 sayılı kanunun 23.maddesiyle 15.04.2022 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek biçimde eklenen 3'üncü fıkrasına göre 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı

Türk Ticaret Kanununun 376 ncı maddesi uyarınca sermayenin tamamlanmasına karar verilen şirketin ortakları tarafından zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak miktarda aktarılan tutarlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaz.

Söz konusu düzenlemenin gerekçesinde ise aşağıdaki açıklamalar yapılmış bulunmaktadır:

“Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, son yıllık bilançolarında sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılan şirketlerin kendiliğinden sona ermiş sayılmaması için, genel kurulca sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar verilmektedir. Bu amaçla ortaklar tarafından sermaye tamamlama fonu olarak aktarılan tutarlar söz konusu Kanun çerçevesinde sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde kabul edilmemekte ve karşılıksız bir ödeme niteliğini haiz olduğu belirtilmektedir. Ayrıca yapılan bu ödemeler, gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak da nitelendirilmemektedir. Bu düzenleme ile sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde ortaklarca şirketlere bu kapsamda aktarılan tutarların kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması sağlanmaktadır.”

Diğer taraftan VUK’un 322 nci maddesinde, "Kazai bir hükme veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değersiz alacaktır. Değersiz alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değersiz alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.",

- 324 üncü maddesinde, "Konkordato veya sulh yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur."

hükümleri yer almaktadır.

Bu bağlamda, borcun, ticari işlemlerden kaynaklanan bir borç niteliği taşıması ve borçlunun iflas veya mali zorluk nedeniyle borçlarını ödemeyecek duruma gelmiş olması halinde alacaklı tarafca vazgeçilen alacağın borçlu tarafından özel bir karşılık hesabına alınması gerekmekte olup, 213 sayılı Kanunun 324 üncü maddesinde, "alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararlar" denilmek suretiyle, vazgeçilen alacağın gelecek yıl (yıllar) zararlarından mahsup edilmesi, bu suretle itfa olunamayan kısmın ise üçüncü yılın sonunda kâra aktarılması öngörülmüştür.

Dolayısıyla, alacaktan vazgeçme halinde borçlu tarafından yapılması gereken işlem; vazgeçilen alacak tutarının, alacaktan vazgeçildiği yıl ve sonraki iki yılda (toplam üç yıl) doğacak zararlar itfa (üç yıl içinde olmak koşuluyla, vazgeçilen alacak tutarının ticari bilanço zararına ilaveler ile zarar olsa dahi indirilecek indirim ve istisnaların da dikkate alınması suretiyle hesaplanması gereken zarar tutarından mahsup) edilmesi, tamamen veya kısmen itfa edilemeyen kısmının ise, üçüncü yılın sonunda kâra aktarılarak vergilendirilmesidir. Örneğin 2021 yılında karşılık hesabına alınan tutarların 2021-2022-2023 hesap dönemine ait zararlar mahsup edilmesi, zararlar itfa edilemeyen özel karşılık hesabındaki tutarların ise üçüncü yılın sonunda (2023) kâr hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1. İngiltere’de yerleşik RITCHIE Materials INC’den, 2019 yılında bu kuruma yapılan ihracattan kaynaklanan 500.000,00TL tutarında (yurt dışı) ticari alacak için, VUK’un 323’üncü maddesi kapsamındaki koşulların sağlanması halinde karşılık ayrılacaktır.

2. Bu alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılabilmesi için, borçlunun mukim bulunduğu ülke yasalarına uygun olarak alacağın (dava/icra vb hukuk yoluyla) doğrudan doğruya alacaklı tarafından takip edilmesi zorunludur. Türk Eximbank A.Ş. tarafından bu şirketten olan alacaklar için İngiltere’deki yerel mahkemelerde dava açılmış olması ya da dava açıldığının öğrenilmesi, Oppenheimer A.Ş. tarafından şüpheli alacak karşılığı ayrılması için yeterli bulunmamaktadır.

3. Yurt dışında faaliyet gösteren işletmelerden olan tahsili şüpheli alacakların (bu defa) tahsilinin mümkün olmadığının anlaşılmasını sağlayacak mahiyetteki ilgili ülke yargı mercilerince verilmiş karara

istinaden, tahsil edilemeyen alacağın (bu defa VUK'un 324'üncü maddesi uyarınca) değersiz alacak olarak kabulü için Türkiye'de asliye mahkemelerinde tenfiz davası açılması ve bu mahkemelerde, ilgili ülke yargı birimleri tarafından verilen kararının tanınması/onayı gerekmektedir. Alacak, Asliye Mahkemesince tanıma kararının verildiği yılda değersiz hale geleceğinden, tanıma kararının verildiği hesap döneminde gider yazılacaktır.

4. İngiltere'de yerleşik ANISTON Chemical Industries Ltd. adlı şirketten olan 450.000,00 TL tutarındaki ticari alacak için 31.12.2021 tarihinde İngiltere'de yerleşik mahkemelerde iflas talepli dava açılmış olması, VUK'un 3, 227 ve 323'üncü maddeleri düzenlemeleri kapsamında kural olarak şüpheli alacak karşılığı ayrılması için yeterlidir.

5. Alacağın yurtdışında yerleşik işletmeden ve/veya ticari niteliği haiz olarak ilişkili kişiden olması durumları, şüpheli alacak karşılığı ayrılmasını engelleyici mahiyette bulunmamaktadır.

6. 450.000,00 TL tutarındaki ticari alacak, dayanağı kazanç, KVK'nın 5/1-b, c ve h maddeleri kapsamında vergiden bağışık olmadığından, ayrılacak bu karşılık için KVK'nın 5/3 maddesinde yer alan, "kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmez" düzenlemesi kapsamında da değerlendirilme yapılmayacaktır.

7. 15.10.2020 tarihinde icra takibine başlanılmış ve aynı tarihte 3 ay süreli olarak borç tasfiye sözleşmesi imzalanmış olan ÖZ MATERİYAL Ltd. Şti.'den olan 300.000,00TL tutarındaki ticari alacak için, VUK'un 323'üncü madde düzenlemesi gereği, 2021 hesap döneminde değil, (alacağın şüpheli hale geldiğinin saptandığı hesap dönemi olan) 2020 hesap döneminde karşılık ayrılabilir.

8. Gerekli dava/icra takibine başlanıldığı hesap dönemi itibarıyla şüpheli alacak karşılığı ayrılması gerekmekte olup, ilgili dönemde karşılık ayrılmayan alacaklar için daha sonraki (2021 ve takip eden) hesap dönemlerinde karşılık ayrılması mümkün bulunmamaktadır.

9. Şüpheli alacak karşılığının KDV dahil tutar (olan 354.000,00 TL) üzerinden ayrılması VUK, KVK ve KDVK düzenlemelerine uygundur.

10. Taraflar arasında 15.10.2020 tarihinde 3 ay süreli olarak borç tasfiye sözleşmesi imzalanmış olması, söz konusu alacak için 2020 hesap döneminde de şüpheli alacak karşılığı ayrılmasına engel teşkil etmekte olup, 2020 hesap döneminde ayrılmış olması halinde bu karşılık için (bu tarihte) konusu kalmayan karşılık hesabı çalıştırılacaktır.

11. Borç tasfiye sözleşmesinde belirtilen süre zarfında tahsilat yapılamaması hali VUK'un 323'üncü madde düzenlemesi kapsamında bu defa 2021 hesap döneminde (KDV dahil 354.000,00 TL üzerinden) şüpheli alacak karşılığı ayırma koşullarının oluştuğunu göstermektedir.

12. KDV dahil 354.000,00 TL tutarındaki alacağın DEMİRKUBUZ İthalat İhracat A.Ş.'ye, bu şirkete olan 100.000,00TL borca mahsuben 20.09.2021 tarihinde temlik edilmiş olması, tahsil edilen 100.000,00 TL tutar dahil olmak üzere ayrılan toplam 354.000,00TL alacağın tamamının, konusu kalmayan karşılık hesabına alınmasını gerektirmektedir.

13. Diğer taraftan, VUK'un 322'nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün olduğundan, anılan Kanunun 323'üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan KDV'nin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması gerekecektir.

14. 2020 hesap dönemi sonu itibarıyla şirket sermayesinin 2/3'ünün yetersiz kalması nedeniyle (İŞLEM 7'de belirtilen borçlanmanın) 350.000,00TL kısmının 2021 yılında ilişkili kişilere ait satıcılar hesabından çekilerek 549.Özel Fonlar hesabına aktarılması işlemi vergisel değerlendirme, 15.09.2018 tarih ve 30536 sayılı R.G.'de yayımlanan 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN 376 NCI MADDESİNİN UYGULANMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR HAKKINDA TEBLİĞ düzenlemeleri ve GİB özelemleri bağlamında yapılacaktır.

15. Bu Fona (Zarar Telafi Fonu/Sermaye Tamamlama Fonu vb. adlar altında da kayıt altına alınabilecek) alınan bu tutar ile ilgili olarak KVK'nın 7394 sayılı kanunun 23.'üncü maddesiyle değişik 6'ncı maddesi hükmünden yararlanılamayacaktır.

16. Bu bağlamda söz konu Fon Hesabına alınarak PITT Chemical Industries Ltd. tarafından tahsilinden vazgeçilen 350.000,00TL alacak kısmının 2021 hesap dönemi kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

17. PITT Chemical Industries Ltd. tarafından tahsilinden vazgeçilen alacak için VUK'un 324'üncü maddesi (Vazgeçilen Alacaklar) düzenlemesi kapsamında değerlendirme yapılmayacaktır.

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Özel Fon uygulamasını yalnızca VUK'un 324'üncü maddesi kapsamında vazgeçilen alacak şartları perspektifinde ya da Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı boyutuyla tartışılması halinde, yapılan değerlendirmenin iç tutarlığı ve yanıtın bütünlüğü de dikkate alınarak 1 (bir) puan verilecektir.