

2025/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Revizyon
13 Aralık 2025 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

- Uyarı!** [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz.
[2] Cevap kağıdı üzerine, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasaktır. Ayrıca, ilgili bölüm dışında cevap kağıdının herhangi bir yerine ad, soyad, rumuz, işaret, numara, vb. yazılamaz. Bu uyarılara aykırı davranan adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.
[3] Bu sınav 10 sorudan oluşmaktadır.

Sorular

Verilecek cevaplarda, Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) hükümleri ve tebliğlerde yer alan düzenlemelerin esas alınması gerekmektedir.

Verilecek cevaplarda, değerlendirme ve açıklamalarda Vergi Usul Kanununun Mükerrer 298/A ve Geçici 33. maddelerinde yer alan enflasyon düzeltmesine ilişkin hükümler ihmal edilecektir.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları ihmal edilecektir.
Hesaplamalarda kuruluş haneleri ve virgülden sonraki basamaklar ihmal edilecektir.
Soruların puan değerleri soru bitiminde gösterilmiştir.

İSTENİLEN:

(A) A.Ş.'nin 2024 takvim yılı hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesi verildikten sonra şirketin yasal defter kayıtları, belgeleri, hesap ve işlemleri Temmuz 2025 ayında yeniden gözden geçirildiğinde aşağıda verilen bilgilerle tespit edilen hususlara ulaşılmıştır.

Aşağıdaki sorularda yer alan işlemlere ilişkin tespitler sadece mükellef kurum açısından değerlendirip varsa hesaplamalar, matrah/vergi/beyan üzerine etkiler ve/veya eleştiri konusu olan/olmayan hususlara ilişkin açıklamalar vergi türleri itibariyle ayrı ayrı anlaşılır, yeterli düzeyde yasal gerekçeleriyle birlikte ortaya konulmalıdır.

BİLGİ:

(A) A.Ş., inşaat, mühendislik ve madencilik alanlarında faaliyet gösteren kanuni merkezi İstanbul'da bulunan tam mükellef bir kurumdur.

Kurumun Ortaklarına Ait Bilgiler:

Ad/Unvan	Sermaye Payı (%)
A. Akın - Tam mükellef gerçek kişi	10
B. Akın - Tam mükellef gerçek kişi	30
(C) Holding A.Ş.	10
(Y) Şirketi- İş merkezi yurt dışında bulunan A.Ş. statüsünde tüzel kişi	50



TÜRMOB

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

Şirketin 2024 yılı hesap dönemi Ticari Bilanço Karı 8.000.000 TL'dir.

Şirketin 2024 yılı hesap döneminde beyan edilen kanunen kabul edilmeyen giderleri 1.000.000 TL olup tamamı binek otomobillerine ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen tutarıdır.

Şirketin 31.12.2024 tarihli bilançosunun pasif toplamının %60'ı öz sermayedir.

Şirketin 2024 hesap dönemi başında öz sermayesi 100.000.000 TL, dönem sonunda öz sermayesi ise 120.000.000 TL'dir.

Şirketin aktif toplamının 31.12.2023 tarihli bilançosunda %55'i, 31.12.2024 tarihli bilançosunda ise %52'si bağlı menkul kıymetlerden oluşmaktadır.

TESPİTLER:

Kurumun 2024 hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesindeki bilgilerin özeti aşağıdaki gibidir:

	(TL)
Ticari Bilanço Karı	8.000.000
KKEG	1.000.000
İstisna ve İndirimler	
- (X) şirketinden elde edilen kazanç istisnası	2.100.000
Geçmiş Yıl Zararı	
- 2023 hesap dönemi zararı	500.000
İstisna ve İndirimler	
- Gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan vakfa bağış	300.000
- Üniversiteye yapılan bağış	400.000
- Türkiye Yeşilay Cemiyeti iktisadi işletmesine bağış	200.000
- Belediyeye yapılan bağış	50.000
- Nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi	3.000.000
Kurumlar Vergisi Matrahı	2.450.000

Soru 1:

(A) A.Ş.'nin 2023 takvim yılı hesap dönemine ait kurumlar vergisi beyannamesi ve ekinde yer alan bilgiler aşağıdaki gibidir:

- 1.500.000 TL ticari bilanço zararı,
- 3.000.000 TL kanunen kabul edilmeyen gideri,
- 2.000.000 TL serbest bölgeden elde edilen kazanç istisnası,
- 3.000.000 TL nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi.

Şirket, 2023 takvim yılında nakdi sermaye artırımını kararı almış, bu kararı ticaret siciline tescil ettirmiş, banka hesabına yatırılan tutarlara ilişkin olarak %50 oranıyla 3.000.000 TL nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi hesaplamıştır.

Şirket 2024 takvim yılında sermaye artırımını yapmamıştır.

(Puan değeri 5)



TÜRMOB

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

Soru 2:

(A) A.Ş.'nin 2022 takvim yılı hesap ve işlemleri vergi incelemesine tabi tutulmuş, şirket 2024 yılı Mart ayında düzenlenen vergi inceleme raporlarıyla adına tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı dava açmıştır.

Şirket, 2024 yılı hesap dönemi sonunda dava konusu yapılan vergi ve cezalar ile gecikme faizleri için tahmini olarak aşağıdaki tabloda yer alan karşılık tutarlarını hesaplayıp gider olarak ticari bilanço karının tespitinde dikkate almıştır.

	Karşılık Tutarı (TL)
Kurumlar Vergisi	500.000
(Sorumlu Sıfatıyla) KDV	200.000
Geçici Vergi	100.000
Vergi Ziyası Cezası	700.000
Özel Usulsüzlük Cezası	500.000
Gecikme Faizi	350.000

(Puan değeri 5)

Soru 3:

(A) A.Ş., ana sözleşmesine göre yönetim kurulu üyelerine her yıl Nisan ayında bir önceki yılın karından hesaplanan ikramiye ödemektedir.

Şirket genel kurulu ayrıca 2024 yılı karından personele ikramiye dağıtılması kararı almıştır.

Şirket, 2024 yılı karından gerçek kişi yönetim kurulu üyeleri için 1.000.000 TL, personel için 3.000.000 TL brüt ikramiye tutarları için 31.12.2024 tarihinde toplam 4.000.000 TL karşılık ayırmış, söz konusu tutarı gider olarak ticari bilanço karının hesabında dikkate almıştır.

Genel kurul kararına göre ikramiye, yönetim kurulu üyelerine ve personele Nisan 2025 ayında banka hesapları vasıtasıyla ödenmiştir.

(Puan değeri 10)

Soru 4:

(A) A.Ş., 04.06.2024 tarihinde %50 oranında tüzel kişi ortağı olan yurt dışında mukim (Y) şirketinden USD cinsinden borç para almıştır.

Doğrudan yurt dışından transfer edilen 500.000 USD tutarındaki borç, şirketin yasal defter kayıtlarında "331- Ortaklara Borçlar" hesabında izlenmiştir.

Şirket, 04.11.2024 tarihinde borcun tamamını ödemiş, söz konusu borca ilişkin ödeme sırasında oluşan kur farkı gideri ticari bilanço karının hesabında kambiyo zararı olarak dikkate alınmıştır.

Şirketin yukarıda belirtilen kur farkı gideri dışında söz konusu borçlanma nedeniyle faiz/vade farkı adı altında herhangi bir hesaplama/ödeme/tahakkuk yapmadığı, yasal defter kayıtları ve beyanlarında söz konusu borçlanmayla ilgili başka bir işlemin de bulunmadığı tespit edilmiştir.

04.06.2024 tarihinde 1 USD=18 TL, 04.11.2024 tarihinde 1 USD=22 TL'dir.

USD cinsinden emsal kredilere uygulanan yıllık faiz oranı %9'dur.

(Puan değeri 10)



TÜRMOE

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

Soru 5:

(A) A.Ş., 5.000.000 TL bedelle aktifine kayıtlı taşınır için toplam 2.000.000 TL amortisman ayırdıktan sonra sat-kirala-geri al işlemine konu ederek 01.07.2024 tarihinde 4.000.000 TL karşılığında (D) Finansal Kiralama A.Ş.'ye devretmiştir.

(D) Finansal Kiralama A.Ş. söz konusu taşınırı aynı tarihte şirkete 4.000.000 TL ana para ve 2.000.000 TL faiz olmak üzere toplam 6.000.000 TL kira ödemesi karşılığında 5 yıl süreyle kiralamıştır.

Sözleşmeye göre kira süresinin bitiminde taşınırı (D) Finansal Kiralama A.Ş. 1.000 TL bedelle şirkete geri satacaktır.

Şirket, taşınırın satış kazancını 17.03.2025 tarihinde özel fon hesabına almıştır. 31.12.2024 tarihinde normal usulde %20 oranında hesaplanan amortisman tutarının tamamı ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınmıştır.

(Puan değeri 15)

Soru 6:

(A) A.Ş.'nin 2024 takvim yılında çeşitli tarihlerde yaptığı ve ticari bilanço karının tespitinde gider olarak dikkate aldığı ödemelerin bir kısmı aşağıdaki gibidir:

a- Şirket, gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan vergi muafiyeti bulunmayan bir vakfa makbuz karşılığında 300.000 TL nakit bağış yapmıştır.

b- Şirket, Yükseköğretim Kanununa tabi Üniversiteye makbuz karşılığında 400.000 TL nakit bağış yapmıştır.

c- Şirket, Türkiye Yeşilay Cemiyetinin iktisadi işletmesine makbuz karşılığında 200.000 TL nakit bağış yapmıştır.

d- Şirket, belediyeye makbuz karşılığında 50.000 TL nakit bağış yapmıştır.

(Puan değeri 15)

Soru 7:

(A) A.Ş., faaliyet konusu kapsamında mühendislik hizmeti vermek üzere kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunan (X) şirketiyle 2023 yılı Aralık ayında sözleşme yapmıştır. Şirketin Türkiye'de verdiği bu hizmetten (X) şirketi münhasıran yurt dışında yararlanacaktır.

Şirket 2024 yılı Ocak ayında başladığı işi Şubat 2024 ayında tamamlamış ve 26.02.2024 tarihinde verdiği hizmete karşılık 100.000 Euro tutarında (X) şirketi adına fatura düzenlemiştir.

Şirket, 26.02.2024 tarihli fatura tutarını yurt dışı satışlar hesabına gelir olarak kaydetmiş ve ticari bilanço karının hesabında dikkate almıştır.

Alıcılar hesabında izlenen 100.000 Euro tutarındaki alacak ise 06.05.2024 tarihinde yurt dışından para transferi şeklinde banka aracılığıyla tahsil edilmiştir.

Söz konusu mühendislik hizmetine ilişkin şirket tarafından herhangi bir katma değer vergisi hesaplanmamış ve beyan edilmemiştir.



TÜRMOB

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

(X) şirketine sunulan mühendislik hizmeti şirketin İzmir şubesi tarafından verilmiş olup hizmete ilişkin doğrudan maliyet ve müşterek gider/maliyet unsurları yasal defter kayıtlarından aşağıdaki gibi tespit edilmiştir.

Gider/Maliyet Türü	Tutar (TL)
Hizmet Üretim Maliyeti (Doğrudan)	900.000
Pazarlama Satış Dağıtım Giderleri (Pay)	150.000
Genel Yönetim Giderleri (Pay)	100.000

Şirket, yurt dışında herhangi bir vergi ödememiştir.

26.02.2024 tarihinde 1 Euro=19 TL, 06.05.2024 tarihinde 1 Euro=21 TL'dir.

(Puan değeri 10)

Soru 8:

(A) A.Ş.'nin yurt dışı kredi imkanlarına erişimi kolay olduğundan yabancı ülkedeki bir bankadan Nisan 2024 ayında aldığı 4 milyon USD tutarında, yıllık %6 faiz oranlı, 2 yıl vadeli, 3 ayda bir ödemeli kredinin tamamını aynı holding bünyesindeki (S) şirketine aynı şartlarla aktarmıştır.

Şirket, Haziran, Eylül ve Aralık -2024 ay sonlarında aldığı krediye ilişkin ödediği toplam 5.000.000 TL faiz ve 200.000 TL kur farkını dekontlarla (S) şirketine aktarmış, dekontlara istinaden şirketin banka hesabına ödemeler yapılmıştır. Ödenen faiz ve kur farkı tutarları (S) şirketinin ticari bilanço karının hesabında dikkate alınmıştır.

(Puan değeri 10)

Soru 9:

(A) A.Ş., 25.03.2024 tarihli (M) Bankası ile 6 ay vadeli Euro alım opsiyon sözleşmesinde alım hakkını alan taraf olup sözleşmeye ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Sözleşme Tutarı: 1.000.000 Euro

Vade Tarihi: 25.09.2024

Sözleşme Tarihindeki Kur: 20 TL

Opsiyon Kuru: 23 TL

Vadede Spot Kur: 24 TL

Opsiyon Primi: Sözleşme tutarı üzerinden %1 oranında

Şirketin 2024 hesap dönemi yasal defter kayıtlarına yukarıdaki sözleşmeyle ilgili herhangi bir kayıt yapılmadığı tespit edilmiştir.

(Puan değeri 10)

Soru 10:

(A) A.Ş.'nin 2024 yılında yaptığı satış nedeniyle %20 oranında katma değer vergisi dahil 2.400.000 TL alacağı olan (N) şirketinin konkordato projesi tasdik edilerek Ekim 2024 ayında kabul edilmiştir.

Kararlaştırılan %40 indirim oranı nedeniyle şirket, alacağının katma değer vergisi dahil 960.000 TL'lik kısmını daha önce şüpheli ticari alacak olarak karşılık ayırmadan Ekim 2024 ayında doğrudan gider/zarar olarak kaydetmiş ve ticari bilanço karının hesabında dikkate almıştır.

Bu konuyla ilgili başka bir işlem yapılmadığı tespit edilmiştir.

(Puan değeri 10)



TÜRMOB

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

2025/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Revizyon

13 Aralık 2025 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

Cevap 1:

Kurumlar Vergisi Kanununun “Zarar Mahsubu” başlıklı 9. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.
“Zarar Mahsubu

Madde 9

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:

a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.

...”

1 seri no.lu KVK Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“5084 sayılı Kanunun 8 inci ve 9 uncu maddeleri ile 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı maddesinde değişiklik yapılmış ve anılan Kanuna geçici 3 üncü madde eklenmiştir.

5810 sayılı Kanunun 4 üncü ve 7 nci maddeleri ile de 3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanununun 6 ncı ve geçici 3 üncü maddesi hükümlerinde değişiklik yapılmıştır. Anılan hükümler aşağıdaki gibidir:

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

Bu bölgelerde gümrük ve kambiyo mükellefiyetine dair mevzuat hükümleri uygulanmaz.

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

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

yararlandırılabilir.”

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

a) Bu bölgelerde gerçekleştirdikleri faaliyetleri dolayısıyla elde ettikleri kazançları, bu maddenin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere gelir veya kurumlar vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi kapsamında yapılacak tevkifata etkisi yoktur.

...”

Serbest bölgelerden elde edilen kazançlar, zarar olsa dahi indirilecek istisna olarak kurumlar vergisi beyannamesinde gösterilir.

Kurumlar Vergisi Kanununun “Diğer indirimler” başlıklı 10. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Diğer indirimler

Madde 10

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

...

1) Finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil



TÜRMOB

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

edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyeti Merkez Bankası tarafından indirimden yararlanan yıl için en son açıklanan "Bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı" dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'si.

Nakdi sermaye artışlarının, yurt dışından getirilen nakitle karşılanan kısmı için bu oran %75 olarak uygulanır.

Bu indirimden, sermaye artırımına ilişkin kararın veya ilk kuruluş aşamasında ana sözleşmenin tescil edildiği hesap dönemi ile bu dönemi izleyen dört hesap dönemi için ayrı ayrı yararlanır. Bu dönemlerde sermaye azaltımı yapılması hâlinde azaltılan sermaye tutarı indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

Bu bent hükümlerine göre hesaplanacak indirim tutarı, nakdi sermayenin ödendiği ay kesri tam ay sayılmak suretiyle hesap döneminin kalan ay süresi kadar hesaplanır. Matrahın yetersiz olması nedeniyle ilgili dönemde indirim konusu yapılamayan tutarlar, sonraki hesap dönemlerine devreder. Bu bendin uygulanmasında sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklananlar dâhil olmak üzere, sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından veya bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan ya da ortaklar veya bu Kanunun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artırımları, indirim hesaplamasında dikkate alınmaz.

...”

1 seri no.lu KVK Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“ ...

İndirim uygulamasına ilişkin sınırlamalar

2015/7910 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının birinci maddesinin üçüncü fıkrasında indirim uygulamasında dikkate alınmak üzere farklı indirim oranları belirlenmiştir.

... Aktif toplamının %50 veya daha fazlası bağlı menkul kıymetler, bağlı ortaklıklar ve iştirak paylarından oluşan sermaye şirketleri için indirilebilecek tutarın hesaplanmasında indirim oranı %0 olarak uygulanacaktır....”

2

Yukarıdaki madde hükümleri ve genel tebliğ açıklamalarına göre:

Şirketin 2023 hesap döneminden devreden mahsup edilebilecek geçmiş yıl zararı, (2023 yılı hesap dönemi ticari bilanço zararı 1.500.000 TL + 3.000.000 TL kanunen kabul edilmeyen gider - 2.000.000 TL serbest bölgeden elde edilen kazanç istisnası =) 500.000 TL olarak hesaplanmalıdır.

Şirketin aktif toplamının %50'den fazlası bağlı menkul kıymetlerden olduğundan 2023 hesap döneminde hesaplanması gereken nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirimi tutarıyla 2024 hesap dönemine devreden nakdi sermaye artışından kaynaklanan faiz indirim tutarı, indirim oranı %0 olduğundan bulunmamaktadır.

(Puan değeri 5)

Cevap 2:

Kurumlar Vergisi Kanununun “Kabul edilmeyen indirimler” başlıklı 11. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Kabul edilmeyen indirimler

Madde 11

(1) Kurum kazancının tespitinde aşağıdaki indirimlerin yapılması kabul edilmez:

...

d) Bu Kanuna göre hesaplanan kurumlar vergisi ile her türlü para cezaları, vergi cezaları, 21/7/1953 tarihli ve 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler ile Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri.

...”



TÜRMOB

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

Gelir Vergisi Kanununun “Matrahtan ve Gelir Unsurlarından İndirilmeyecek Giderler” başlıklı 90. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Matrahtan ve Gelir Unsurlarından İndirilmeyecek Giderler

Madde 90

(202 sayılı Kanunun 45'inci maddesiyle değişen madde) Gelir Vergisi ile diğer şahsi vergiler ve her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezaları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezalar, gecikme zamları ve faizler Gelir Vergisi'nin matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez.

(3505 sayılı Kanunun 12'nci maddesiyle eklenen fıkra) Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizleri, vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilmez.”

Katma Değer Vergisi Kanununun “Verginin Gider Kaydedilemeyeceği” başlıklı 58. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Verginin Gider Kaydedilemeyeceği

Madde 58

Mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan Katma Değer Vergisi ile mükellefçe indirilebilecek Katma Değer Vergisi, Gelir ve Kurumlar Vergisi matrahlarının tespitinde gider olarak kabul edilmez.

...”

49 Seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“Katma Değer Vergisi Kanununun 29 ve 34. maddeleri gereğince, mükellefler yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, faaliyetlerine ilişkin olarak yükledikleri katma değer vergisini indirebilmektedirler.

Buna göre, aynı Kanunun 9. maddesi gereğince sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisinin, 2 no.lu katma değer vergisi beyannamelerine dayanılarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Sorumlu sıfatıyla beyanın hiç yapılmadığının veya eksik yapıldığının tespiti üzerine bu vergilerin ikmalen veya re'sen tarhedilmesi halinde de tarhedilen vergi aslı indirim konusu yapılabilecektir. İndirim, ikmalen veya re'sen tarhedilen vergi aslının vergi dairesine ödenmesi ve ödemenin gerçekleştiği takvim yılı aşılmaması şartıyla kanuni defterlere kaydedildiği dönemde, I numaralı katma değer vergisi beyannamesi ile yapılacaktır.”

Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi, ceza ve gecikme faizleri için karşılık ayrılamaz.

Yukarıdaki madde hükümleri ve genel tebliğ açıklamalarına göre:

Şirketin dava konusu yapılan vergi ve cezalar ile gecikme faizleri için 2024 yılı hesap dönemi sonunda tahmini olarak ayırdığı karşılık tutarlarının tamamı 2.350.000 TL kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancının hesaplanmasında ticari bilanço karına ilave edilmelidir.

(Puan değeri 5)

Cevap 3:

Gelir Vergisi Kanununun “İndirilecek Giderler” başlıklı 40. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“İndirilecek Giderler

Madde 40

Safî kazancın tespit edilmesi için, aşağıdaki giderlerin indirilmesi kabul edilir:

1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler...”

Kurumlar Vergisi Kanununun “Safî kurum kazancı” başlıklı 6. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Safî kurum kazancı

Madde 6



TÜRMOB

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

(1) Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır.

(2) Safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticarî kazanç hakkındaki hükümleri uygulanır...”

Gelir Vergisi Kanununun “Ücretin Tarifi” başlıklı 61. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Ücretin Tarifi

Madde 61

(2361 sayılı Kanunun 43'üncü maddesiyle değişen madde) Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

...”

Gelir Vergisi Kanununun “Tarifi” başlıklı 75. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Tarifi

Madde 75

(2361 sayılı Kanunun 52'nci maddesiyle değişen madde) Sahibinin ticari, zirai veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden müteşekkül sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradidir.

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

...

3. Kurumların idare Meclisi Başkan ve üyelerine verilen kar payları;

...”

1 seri no.lu KVK Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“...

Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen temettü ikramiyeleri

Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesi uyarınca, idare meclisi başkan ve üyelerine ödenen kâr payları menkul sermaye iradı sayılmıştır. Bu itibarla, söz konusu ödemelerin kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesine göre ücret sayıldığından bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınmaya devam edilecektir. Söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibarıyla ödenecek toplam tutarı kesinleştiğinden, çalışanlara o yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresinin sonuna kadar ödenecek temettü ikramiyeleri, ilgili olduğu yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Aynı husus çalışanlara ödenen performans değerlemelerine bağlı olarak verilecek prim ve ikramiyeler için de geçerlidir. Diğer taraftan, ücret niteliğindeki bu ödemelerin nakden veya hesaben yapıldığı dönemde vergi kesintisine tabi tutulması gerekeceği tabiidir...”

Gelir Vergisi Kanununun “Vergi Tevkifatı” başlıklı 94. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Vergi Tevkifatı

Madde 94

(3946 sayılı Kanunun 22 nci maddesiyle değişen madde. Yürürlük; 1.1.1994)

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

...



TÜRMOB

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

6. a) Dağıtılın veya dağıtılmasın Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8 inci maddesinin 4 numaralı bendinin;

i) (a), (c) ve (d) bentlerinde yazılı kazançlardan,

ii) (b) alt bendinde yazılı kazançlardan,

b)(4842 sayılı Kanununun 12 nci maddesiyle değişen alt bent. Yürürlük; 24.04.2003)

i) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmaz.)

...”

Gelir Vergisi Kanununun “Vergi Tevkifatında Uyulacak Esaslar” başlıklı 96. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Vergi Tevkifatında Uyulacak Esaslar

Madde 96

(2772 sayılı Kanununun 11'inci maddesiyle değişen madde) Vergi tevkifatı, 94'üncü madde kapsamına giren nakten veya hesaben yapılan ödemelere uygulanır. Bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratları ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

Vergi tevkifatı, ücretler dışında kalan ödemelerde gayrisafî tutarlar üzerinden yapılır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde bu vergi, bilfiil ödenen miktar ile ödemeyi yapmanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.”

Yukarıdaki madde hükümleri ve genel tebliğ açıklamalarına göre:

Şirketin 2024 yılı karından gerçek kişi yönetim kurulu üyeleri için ayırdığı ve 2024 hesap dönemi kazancından gider olarak indirdiği brüt 1.000.000 TL ikramiye tutarının kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

Yönetim kurulu üyelerine Nisan 2025 ayında banka hesapları vasıtasıyla yapılan ödemenin kar payı olarak gelir vergisi tevkifatına tutulması gerekmektedir.

Şirketin personeline yaptığı ikramiye ödemesi, ücret niteliğinde olup kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmalıdır.

(Puan değeri 10)

Cevap 4:

Kurumlar Vergisi Kanununun “Tam ve Dar mükellefiyet” başlıklı 3. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Tam ve Dar mükellefiyet

Madde 3

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

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

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

a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de iş yeri olan veya daimî temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla yapılan işlerden elde edilen ticarî kazançlar (Bu şartları taşısalar bile kurumların ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları malları Türkiye'de satmaksızın yabancı ülkelere göndermelerinden doğan kazançlar, Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz. Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının ya da her ikisinin Türkiye'de olması veya satış sözleşmesinin Türkiye'de yapılmasıdır.).

b) Türkiye'de bulunan ziraî işletmeden elde edilen kazançlar.

c) Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları.



TÜRMOB

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

ç) Taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar.

d) Türkiye'de elde edilen menkul sermaye iratları.

e) Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlar.

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

(5) Kanunî merkez: Vergiye tâbi kurumların kuruluş kanunlarında, (700 Sayılı KHK'nın 173 üncü maddesiyle eklenen ibare; Yürürlük:09.07.2018)Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir.

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

Gelir Vergisi Kanununun “Kazanç Veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi” başlıklı 7. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Kazanç Veya İradın Türkiye'de Elde Edilmesi

Madde 7

(1137 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen bent) Dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

1. (2574 sayılı Kanunun 1'inci maddesiyle değişen bent) Ticari kazançlarda; kazanç sahibinin Türkiye'de işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancın bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtasıyla sağlanması (Bu şartları haiz olsalar dahi iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlardan, ihraç edilmek üzere Türkiye'de satın aldıkları veya imal ettikleri malları Türkiye'de satmaksızın yabancı memleketlere gönderenlerin bu işlerden doğan kazançları Türkiye'de elde edilmiş sayılmaz.)

Türkiye'de satmaktan maksat, alıcı veya satıcının veya her ikisinin Türkiye'de olması veya satış aktinin Türkiye'de yapılmış olmasıdır. İş merkezinden maksat ise, iş bakımından muamelelerin bilfiil toplandığı ve idare edildiği merkezdir.

...

6. Menkul sermaye iratlarında: Sermayenin Türkiye'de yatırılmış olması;

7. (4369 sayılı Kanunun 81/C-1 inci maddesiyle değişen ibare Yürürlük; 1.1.1999) Diğer kazanç ve iratlarda:

Bu kazanç veya iratları doğuran işin veya muamelenin Türkiye'de ifa edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

Bu maddenin 3'üncü, 4'üncü, 5'inci ve 7'inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.”

Kurumlar Vergisi Kanununun “Safi kurum kazancı” başlıklı 22. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Safi kurum kazancı

Madde 22

(1)Dar mükellef kurumların iş yeri veya daimî temsilci vasıtasıyla elde edilen kazançlarının tespitinde, aksi belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanır.

(2) Dar mükellefiyete tâbi kurumların ticarî veya ziraî kazançlar dışında kalan kazanç ve iratları hakkında, Gelir Vergisi Kanununun bu kazanç ve iratların tespitine ilişkin hükümleri uygulanır. Ancak, bu kazanç ve iratların Türkiye'de yapılmakta olan ticarî veya ziraî faaliyet kapsamında elde edilmesi halinde, kurum kazancı bu maddenin birinci fıkrasına göre tespit edilir.

...”

Kurumlar Vergisi Kanununun 12. Maddesinde “Örtülü Sermaye”ye ilişkin hükümler yer almaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 13. Maddesinde “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı”na ilişkin hükümler yer almaktadır.

Katma Değer Vergisi Kanununun “İşlemlerin Türkiye'de Yapılması” başlıklı 6. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.



TÜRMOB

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

“İşlemlerin Türkiye’de Yapılması

Madde 6

- Malların teslim anında Türkiye’de bulunmasını,
- Hizmetin Türkiye’de yapılmasını veya hizmetten Türkiye’de faydalanılmasını ifade eder.”

Katma Değer Vergisi Kanununun “Vergi Sorumlusu” başlıklı 9. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Vergi Sorumlusu

Madde 9

1. Mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanunî merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı, vergi alacağına emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabilir. Şu kadar ki Türkiye’de ikametgâhı, işyeri kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayanlar tarafından katma değer vergisi mükellefi olmayan gerçek kişilere elektronik ortamda sunulan hizmetlere ilişkin katma değer vergisi, bu hizmeti sunanlar tarafından beyan edilip ödenir. Maliye Bakanlığı elektronik ortamda sunulan hizmetlerin kapsamı ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

...”

1 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“2.1.2. Tam Tevkifat Uygulaması

Bu bölüm kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV’nin tamamı, mal veya hizmetin alıcıları tarafından tevkifata tabi tutulur.

Tam tevkifat uygulanacak işlemler, bu bölümde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından tam tevkifat uygulaması kapsamında işlem yapılmayacaktır.

2.1.2.1. İkametgâhı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye’de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler

2.1.2.1.1. Genel Olarak

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

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

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

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

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

Katma Değer Vergisi Kanununun “Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti” başlıklı 27. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

Madde 27

- Bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrah işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücretidir.
- Bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınır.
- Emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunur.



TÜRMOB

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

...”

Vergi Usul Kanununun “Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti” başlıklı 267. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Emsal Bedeli ve Emsal Ücreti

Madde 267

Emsal bedeli, gerçek bedeli olmıyan, veya bilinmiyen veyahut doğru olarak tesbit edilemiyen bir malın, değerlendirme gününde satılması halinde emsaline nazaran haiz olacağı değerdir.

Emsal bedeli sıra ile aşağıdaki esaslara göre tayin olunur:

...”

Yukarıdaki madde hükümleri ve tebliğ açıklamalarına göre:

İşlemin örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla kazanç dağıtımı açısından değerlendirilmesinde; şirket, yurt dışında mukim ortağı (Y) şirketinden USD cinsinden borç para alması karşılığında faiz/vade farkı adı altında herhangi bir hesaplama/ödeme/tahakkuk yapmadığından kurumlar vergisi açısından eleştiri konusu herhangi bir husus bulunmamaktadır. Kur farkı giderinin kazancın tespitinde kambiyo zararı olarak kaydedilmesi doğrudur.

Yapılan işlem, yurt dışında mukim ortak (Y) tarafından şirkete Türkiye’de sunulan ve katma değer vergisine tabi finansman hizmeti niteliğindedir. Bu nedenle; emsal faiz oranı üzerinden (500.000 x %9 x (5/12)= 18.750 USD, (18.750 x 22=) 412.500 TL, hizmetin (emsal) bedeli olarak hesaplanmalı, söz konusu tutar üzerinden %20 oranında 82.500 TL katma değer vergisi, sorumlu sıfatıyla şirket tarafından 2 no.lu KDV beyannamesiyle beyan edilip ödenmelidir.

(Puan değeri 10)

Cevap 5:

Kurumlar Vergisi Kanununun “İstisnalar” başlıklı 5. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“İstisnalar

Madde 5

(1) Aşağıda belirtilen kazançlar, kurumlar vergisinden müstesnadır:

...

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

İstisnadan yararlanan satış kazancı, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabında tutulur ve özel fon hesabında tutulan bu tutar sadece kiracı tarafından bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılır. İstisna edilen kazançtan herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilen veya işletmeden çekilen ya da dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılan kısım için uygulanan istisna dolayısıyla zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır. Kurumların tasfiyesi (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç) hâlinde de bu hüküm uygulanır.

Söz konusu varlıkların,

i) Kiracı tarafından veya

ii) Kiralayan kurumlar tarafından finansal kiralama yöntemi dâhil olmak üzere (6361 sayılı Kanunda yer alan sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi hâlleri hariç),

üçüncü kişi ve kurumlara satılması durumunda, kiralayan kurumlara devrinden önce bu varlıkların kiracıdaki net bilanço aktif değeri ile bu varlıklar için anılan kurumların kazancının tespitinde dikkate alınan toplam amortisman tutarı dikkate alınarak, satışı gerçekleştiren kurum nezdinde vergilendirme yapılır.



TÜRMÖB

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

Sözleşmeden kaynaklanan yükümlülüklerin yerine getirilememesi nedeniyle sat-kirala-geri al işleminin tekemmül etmemesi hâlinde, istisna nedeniyle kiracı adına zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur...”

1 seri no.lu KVK Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“...İstisna uygulaması açısından, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede, bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın;

- Kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanaacağına ve
- Sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunması ve bu hükümlere fiilen uyulması şarttır.

Dolayısıyla, sat-kirala-geri al işlemine ilişkin olarak kiracı ile kiralayan kurumlar arasında düzenlenecek sözleşmede bu işleme konu edilen ve kiracı tarafından kiralayanlara satılan taşınır veya taşınmazın; kiralayan kurumlarca kiracıya geri kiralanaacağına ve sözleşme süresinin sonunda kiracı tarafından geri alınacağına ilişkin hüküm bulunmaması veya hüküm bulunmakla beraber bu hükümlere fiilen uyulmaması halinde istisnadan yararlanılması mümkün değildir.

İstisnaya konu edilecek satış kazancı, satış işlemi ile birlikte doğacağından, satış işlemi ister peşin isterse vadeli olarak yapılmış olsun istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanacaktır.

Bu varlıkların satışından elde edilecek istisna kazancın, kiracı tarafından pasifte özel bir fon hesabına alınması gerekmektedir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, kiracılarca varlıkların kiralayanlara satışının yapıldığı yılı izleyen hesap döneminin başından itibaren kazancın beyan edildiği döneme ait kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla, istisna kazanç tutarı, satışın yapıldığı dönemin genel sonuç hesaplarına yansıtılacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle istisnadan yararlanılabilecektir. Anılan istisnadan geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılması mümkün olup belirtilen süre zarfında söz konusu kazancın fon hesabına alınmaması durumunda, kurumlar vergisi beyannamesinde istisnadan yararlanılabilmesi mümkün olmadığı gibi geçici vergi dönemleri itibarıyla yararlanılan istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergilerden kaynaklanan vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ayrıca aranacaktır.

İstisna, satış kazancının %100'üne uygulandığından, kazancın tamamı fon hesabına alınacaktır.

Fon hesabına alınan kazanç tutarı kiracı tarafından sadece, gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra bu varlıklar için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfasında kullanılabilecektir.

Ancak, fon hesabına alınan kazanç tutarının bunun dışında, başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde (bu Kanuna göre yapılan devir ve bölünmeler hariç), istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıklara ilişkin olarak gerek kira süresi boyunca gerekse kira süresinin sonunda varlıkların geri alınmasından sonra kiracılar tarafından hesaplanacak amortismanların, kiralayan kurumlara devrinden önce (birden fazla kere sat-kirala-geri al işlemine konu edilen varlıkların ilk kez devrinden önce) ilgili varlığın kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden kısmı kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecek, kalan kısmı ise sadece özel fon hesabından mahsup edilebilecektir.

...

Söz konusu özel fon hesabının bu taşınır için ayrılacak amortismanların (bu varlıkların kiralayan kurumlara devrinden önce kiracıdaki net bilanço aktif değerine isabet eden amortismanlar hariç) itfası dışında kullanılması mümkün bulunmamaktadır. Özel fon hesabında yer alan tutarın herhangi bir şekilde başka bir hesaba nakledilmesi, işletmeden çekilmesi veya dar mükellef kurumlarca ana merkeze aktarılması ya da kurumun tasfiyesi halinde istisna uygulanması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyai cezası ve gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.



TÜRMOB

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

Taşınır ve taşınmaz malların, sat-kirala-geri al işlemine konu edilmesi dolayısıyla kiracı nezdinde doğan ve istisna uygulamasına konu kazanç tutarı, satış tarihi itibarıyla hesaplanacaktır. İstisna kapsamındaki değerlerin satışından kaynaklanan alacaklar için alınan faiz, komisyon ve benzeri gelirler, istisna kazancın tespitinde dikkate alınmayacaktır. Aynı şekilde, satış bedelinin döviz cinsinden belirlenmesi durumunda ortaya çıkan kur farklarının da istisna kazancın tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Döviz üzerinden veya vadeli olarak gerçekleşen satışlarda, yabancı paraların ya da alacakların değerlendirilmesinden kaynaklanan unsurlar vergi matrahının tespitinde gelir veya gider unsuru olarak dikkate alınacaktır.

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

Katma Değer Vergisi Kanununun 17. Maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.
“Madde 17

...

4. Diğer İstisnalar:

y) 21/11/2012 tarihli ve 6361 sayılı Finansal Kiralama, Faktoring ve Finansman Şirketleri Kanunu kapsamında; finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarınınca bizzat kiracıdan satın alınıp geriye kiralanan her türlü taşınır ve taşınmazlara uygulanmak üzere ve kiralamaya konu kıymetin mülkiyetinin sözleşme süresi sonunda kiracıya devredilecek olması koşulu ile kiralamaya konu taşınır ve taşınmazın kiralayana satılması, satan kişilere kiralınması ve devri.

İstisna kapsamında, finansal kiralama şirketleri, katılım bankaları ile kalkınma ve yatırım bankalarına devredilen her türlü taşınır ve taşınmaz malların iktisabında yüklenilen ve devrin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen katma değer vergisi, devrin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınır...”

10

Yukarıdaki madde hükümleri ve genel tebliğ açıklamalarına göre:

Satış bedeli 4.000.000 TL - net bilanço aktif değeri 3.000.000 TL (5.000.000-2.000.000)=1.000.000 TL kazanç tutarı, pasifte özel bir fon hesabına alınmıştır. Şirket, 1.000.000 TL kazancı, zarar olsa dahi indirilecek istisna kazanç olarak kurumlar vergisi beyannamesinde gösterebilir. Ancak şirket kurumlar vergisi beyannamesinde istisna kazancı göstermemiştir.

Şirketin "260 Haklar" hesabında 4.000.000 TL bedelle takip edeceği söz konusu taşınırla ilgili sat-kirala-geri al işleminden kaynaklanan kullanım hakkına ilişkin yıllık olarak hesaplanan amortismanın (1.000.000/ 4.000.000=) %25'lik kısmı özel fon hesabından karşılanmalı, (3.000.000 / 4.000.000=) %75'lik kısmı ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

Şirket tarafından 31.12.2024 tarihinde normal usulde %20 oranında hesaplanan 800.000 TL amortisman tutarının %25'lik kısmı (800.000 x%25=) 200.000 TL'si özel fon hesabından karşılanmalı, kalan 600.000 TL ise kurum kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

Ancak şirket, 31.12.2024 tarihinde normal usulde %20 oranında hesaplanan amortisman tutarının tamamını ticari bilanço karının tespitinde dikkate aldığından özel fon hesabından karşılanması gereken 200.000 TL, kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilmelidir.

İşlem, katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

(Puan değeri 15)

Cevap 6:

a- Gelir Vergisi Kanununun “İndirilecek Giderler” başlıklı 40. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“İndirilecek Giderler

Madde 40

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



TÜRMOB

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

...

10. (5035 sayılı Kanununun 12 nci maddesiyle eklenen bent. Geçerlilik; 01.01.2004, Yürürlük; 02.01.2004) Fakirlere yardım amacıyla gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde bağışlanan (5281 sayılı Kanununun 43/8-a maddesiyle değişen ibare. Geçerlilik; 01.01.2005, Yürürlük; 31.12.2004) gıda, temizlik, giyecek ve yakacak maddelerinin maliyet bedeli.

...”

Kurumlar Vergisi Kanununun “Diğer indirimler” başlıklı 10. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Diğer indirimler

Madde 10

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

...

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

...”

Yukarıdaki madde hükümlerine göre:

Şirketin gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan vergi muafiyeti bulunmayan bir vakfa makbuz karşılığında yaptığı 300.000 TL bağış nakit olup GVK'da aranan şartları taşımadığından kurum kazancının tespitinde gider olarak, vergi muafiyeti bulunmayan vakfa yapıldığından KVK'ya göre de indirim olarak dikkate alınamaz. Söz konusu tutarın kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

11

b- 2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanununun “Mali Kolaylıklar” başlıklı 56. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Mali Kolaylıklar

Madde 56

İşlem ve usuller:

a) Yükseköğretim üst kuruluşları, yükseköğretim kurumları ve bunlara bağlı kuruluşlara yapılacak her türlü bağış ve vasiyetler, vergi, resim, damga resmi ve harçlardan muaftır. Bağış ve vasiyetlerin kullanılmasında, bağış ve vasiyet yapanların koydukları ve kanunlara göre geçerli sayılan kayıtlara ve şartlara uyulur.

b) (Değişik: 3/4/1991 - 3708/3 md.) Üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitüleri genel bütçeye dahil kamu kurum ve kuruluşlarına tanınan mali muafiyetler, istisnalar ve diğer mali kolaylıklardan aynen yararlanırlar.

Gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri tarafından üniversitelere ve yüksek teknoloji enstitülerine makbuz karşılığında yapılacak bağışlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunları hükümlerine göre yıllık beyanname ile bildirilecek gelirlerden ve kurum kazancından indirilir.

...”

1 seri no.lu KVK Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“...

5904 sayılı Kanunla 4/11/1981 tarihli ve 2547 sayılı Yüksek Öğretim Kanununun 56 ncı maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinin ikinci cümlesinde yer alan “nakdî” ibaresi madde metninden çıkarılmıştır. 5904 sayılı Kanunla yapılan bu değişiklikle birlikte, Kanunun yayım tarihinden (3/7/2009) itibaren üniversiteler ve yüksek teknoloji enstitülerine yapılan aynî veya nakdî bağış ve



TÜRMOB

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

yardımların tamamı, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

...”

Yukarıdaki madde hükmüne ve tebliğ açıklamalarına göre:

Şirketin 2547 Sayılı Yüksek Öğretim Kanununu kapsamında makbuz karşılığı yaptığı 400.000 TL nakdi bağışın tamamı kurumlar vergisi beyannamesinde indirime esas tutar bulunması halinde sıra dahilinde (“Diğer Kanunlarda Yer Alan Bağış ve Yardımlar”) indirim olarak dikkate alınabilecektir. Bağış tutarı 400.000 TL, önce kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenmelidir.

c- Kurumlar Vergisi Kanununun “Diğer indirimler” başlıklı 10. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Diğer indirimler

Madde 10

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

...

f) (Ek: 16/6/2009-5904/5 md.) İktisadi işletmeleri hariç, Türkiye Kızılay Derneğine ve Türkiye Yeşilay Cemiyetine makbuz karşılığı yapılan nakdi bağış veya yardımların tamamı...”

Yukarıdaki madde hükmüne göre:

Şirketin Türkiye Yeşilay Cemiyetinin iktisadi işletmesine makbuz karşılığında yaptığı 200.000 TL bağış nakit olmasına rağmen iktisadi işletmeye yapıldığından kanunda aranan şartı taşımamaktadır. Bu nedenle yapılan bağış kurum kazancının tespitinde indirim olarak dikkate alınamaz, söz konusu tutarın kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

d- Kurumlar Vergisi Kanununun “Diğer indirimler” başlıklı 10. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Diğer indirimler

Madde 10

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

...

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanınca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.

...”

1 seri no.lu KVK Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“...

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

Yukarıdaki madde hükmüne ve tebliğ açıklamalarına göre:

Şirketin belediyeye makbuz karşılığında yaptığı 50.000 TL nakdi bağışın kurum kazancının %5'ine kadar olan kısmı indirime esas tutar bulunması halinde kanundaki sıra dahilinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Kurum kazancı, zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar olan (8.000.000-500.000)x%5=) 375.000 TL ile sınırlıdır. Bağış tutarı 50.000 TL önce kanunen kabul edilmeyen gider olarak kurum kazancına eklenmelidir.

(6.soru puan değeri toplam 15)

Cevap 7:

Kurumlar Vergisi Kanununun “Diğer indirimler” başlıklı 10. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Diğer indirimler

Madde 10

(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır:

...

ğ) (Ek: 31/5/2012-6322/36 md.) 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 (7491 sayılı kanunun 59.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirler ve kazançlara uygulanmak üzere 28.12.2023) kazancın, elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar tamamının Türkiye’ye transfer edilmesi şartıyla, %80’i.

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

Bu bentte yer alan oranı, hizmet alanları ve kazanç tutarları itibarıyla sifıra kadar indirmeye veya (7491 sayılı kanunun 59.maddesiyle değişen ibare; Yürürlük 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen gelirler ve kazançlara uygulanmak üzere 28.12.2023) %100’e kadar artırmaya ve Türkiye’ye transfer edilecek kazanç tutarını sifıra kadar indirmeye veya kanuni seviyesine kadar artırmaya Cumhurbaşkanı, bu bendin uygulanmasına ve denetime ilişkin usul ve esasları belirlemeye ilgili bakanlıkların görüşünü almak suretiyle Maliye Bakanlığı yetkilidir.

...”

1 seri no.lu KVK Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“...

10.5.1. İndirim kapsamındaki hizmetler (Değişik ibare:RG-31/12/2016-29935 3.Mükerrer)

İlgili şirketler tarafından elde edilen kazancın (Değişik ibare:RG-28/9/2024-32676) %80’inin 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.

...

10.5.2. İndirimden faydalanma şartları

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, (Değişik ibare:RG-31/12/2016-29935 3.Mükerrer) 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, (Değişik ibare: RG-31/12/2016- 29935 3.Mükerrer) çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmeti ile Milli Eğitim Bakanlığı ile Sağlık Bakanlığının izni ve denetimine tabi olarak eğitim veya



TÜRMOB

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

sağlık alanında faaliyet gösteren işletmelerin Türkiye'de yerleşmiş olan kişilere de hizmet vermesi indirimden faydalanmaya engel teşkil etmeyecek, Türkiye'de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara verilen hizmetlerden elde edilen kazancın (Değişik ibare:RG-28/9/2024-32676) %80'ine indirim uygulanacaktır.

...

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, (Değişik ibare: RG-31/12/2016- 29935 3. Mükerrer) 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.

...

10.5.2.6. Kazancın tamamının elde edildiği hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi (Ek bölüm: RG-28/9/2024-32676)

7491 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ğ) bendinde yapılan değişiklik ile anılan indirimden yararlanabilmek için bent kapsamında yer alan ve 1/1/2023 tarihinden itibaren elde edilen söz konusu kazançların tamamının, beyanname verilme tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi şartı getirilmiştir.

Buna göre, indirim kapsamındaki kazançların tamamının, elde edildiği hesap dönemine ilişkin yıllık kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye'ye transfer edilmesi gerekmektedir.

Söz konusu kazançların tamamının değil bir kısmının Türkiye'ye transfer edilmesi durumunda, transfer edilen kısım da dahil olmak üzere indirimden yararlanılamayacaktır. Türkiye'ye bu süre içinde transfer edilmeyen kazançların daha sonraki dönemlerde transfer edilmesi durumunda da söz konusu indirim uygulanmayacaktır.

...

Diğer taraftan, indirim kapsamındaki faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkları da indirim tutarının tespitinde dikkate alınacaktır.

...

10.5.3.1. İndirim tutarının tespiti

İndirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen hasıllardan bu faaliyetler nedeniyle yüklenilen gider ve maliyet unsurlarının düşülmesi sonucu bulunacak kazancın (Değişik ibare: RG-28/9/2024-32676) %80'i, kurumlar vergisi beyannamesinin "Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler" bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılabilecektir. Diğer indirim ve istisnalar ile geçmiş yıl zararları nedeniyle indirim konusu yapılamayan tutar izleyen dönemlere devredilemeyecektir. Faaliyet sonucunun zararlı olması halinde ise indirim söz konusu olmayacaktır.

10.5.3.2. Kazançların kayıtlarda izlenmesi



TÜRMOB

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

Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, (Değişik ibare: RG-31/12/2016- 29935 3. Mükerrer) çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi, ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim ve sağlık hizmetleri ile ilgili olarak indirim kapsamında kabul edilen faaliyetlerden elde edilen kazancın, kurumlar vergisi matrahının tespiti açısından, hasılat, maliyet ve gider unsurlarının; ayrı ayrı izlenmesi, diğer faaliyetlerle ilişkilendirilmemesi ve kayıtların da bu ayrımı sağlayacak şekilde tutulması gerekmektedir.

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

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

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

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

...

10.5.3.4. Esas faaliyet konusu dışındaki gelirler

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

...

Katma Değer Vergisi Kanununun 11. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Madde 11

1. Aşağıdaki teslim ve hizmetler vergiden müstesnadır:

a) İhracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler ile yurt dışındaki müşteriler için yapılan hizmetler.

...”

Yukarıdaki madde hükümleri ve tebliğ açıklamalarına göre:

Şirketin (X) şirketine sunduğu mühendislik hizmeti kanundaki indirim şartlarını taşımakta olup ((100.000 x 21) – 1.150.000=) 950.000 TL’lik kazancın %80’i olan 760.000 TL kazanç için indirimden faydalanılabilir.

Alacaktan doğan kur farkı geliri, kazanç indirim tutarının hesabında dikkate alınmalıdır.

Şirket, kurumlar vergisi beyannamesinde (X) şirketinden elde ettiği kazancı 2.100.000 TL kazanç istisnası olarak göstermiştir. Şirket, kurumlar vergisi beyannamesinin “kazanca bulunması halinde indirilecek istisna ve indirimler” bölümünde 760.000 TL kazancı indirim olarak gösterebilir.

İşlem, hizmet ihracı niteliğinde olduğundan katma değer vergisinde istisna edilmiştir.

(Puan değeri 10)

Cevap 8:

Kurumlar Vergisi Kanununun “Örtülü sermaye” başlıklı 12. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Örtülü sermaye

Madde 12



TÜRMÖB

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

(1) Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır.

(2) Yukarıda belirtilen karşılaştırma sırasında, sadece ilişkili şirketlere finansman temin eden kredi şirketlerinden yapılan borçlanmalar hariç olmak üzere, ana faaliyet konusuna uygun olarak faaliyette bulunan ve ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan banka veya benzeri kredi kurumlarından yapılan borçlanmalar % 50 oranında dikkate alınır.

(3) Bu maddenin uygulanmasında;

a) Ortakla ilişkili kişi, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurumu,

b) Öz sermaye, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini, ifade eder.

(4) Kurumların İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören hisselerinin edinilmesi durumunda, söz konusu hisse nedeniyle ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılanlardan temin edilen borçlanmalarda en az % 10 ortaklık payı aranır.

(5) Yukarıda belirtilen oranlar, borç veren ortaklar ve ortakların ilişkide bulunduğu kişiler için topluca dikkate alınır.

(6) Aşağıda sayılan borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz:

a) Kurumların ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin sağladığı gayrinakdî teminatlar karşılığında üçüncü kişilerden yapılan borçlanmalar.

b) Kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar.

c) 5411 sayılı Bankacılık Kanununa göre faaliyette bulunan bankalar tarafından yapılan borçlanmalar.

ç) 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamında faaliyet gösteren finansal kiralama şirketleri, 90 sayılı Ödünç Para Verme İşleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren finansman ve faktoring şirketleri ile ipotek finansman kuruluşlarının bu faaliyetleriyle ilgili olarak ortak veya ortakla ilişkili kişi sayılan bankalardan yaptıkları borçlanmalar.

(7) Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. 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 düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.”

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklama yer almaktadır.

“12.2.2. Banka ve finans kurumlarından temin edilerek kullanılan borçlar Ortaklar vasıtasıyla kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin, banka ve finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar örtülü sermaye sayılmaz. Buna göre, kurumların iştiraklerinin, ortaklarının veya ortaklarla ilişkili kişilerin banka veya finans kurumlarından ya da sermaye piyasalarından temin ederek aynı şartlarla, yani kredi sözleşmesinin içerdiği vade, faiz oranı ve benzeri kullandırılma şartlarında herhangi bir değişiklik yapılmadan kısmen veya tamamen kullandığı borçlanmalar, örtülü sermaye kapsamı dışında tutulmuştur. Buna göre, kredibilitesi olan grup şirketinin, anılan kaynaklardan temin edip ihtiyacı olan diğer grup şirketlerine aynı şartlarla kısmen veya tamamen aktardığı krediler örtülü sermaye tutarının tespitinde borç olarak dikkate alınmayacaktır. Dolayısıyla, grup şirketinin finans



TÜRMOB

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

kuruluşlarından temin etmiş olduğu krediyi, aynı faiz ve vade ile birden fazla şirkete paylaşırması durumunda örtülü sermayeden söz edilemeyecektir...”

18 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklama yer almaktadır.

“... ”

Ayrıca, işletmelerce banka vb. kurumlardan temin edilen kredilerin, bu işletmelerin üzerinde herhangi bir finansman yükü kalmaksızın grup şirketlerine aktarılması halinde, bu kredilere ilişkin finansman giderinin, krediyi devralan ve fiilen kullanan şirket bünyesinde gider kısıtlamasına tabi tutulması gerekmektedir.

...”

Kurumlar Vergisi Kanununun “Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı” başlıklı 13. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı

Madde 13

(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir.

(2) İlişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade eder. Ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dahil yansoy hısımları ve kayın hısımları da ilişkili kişi sayılır. Kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle (700 Sayılı KHK'nın 173 üncü maddesiyle değişen ibare; Yürürlük:09.07.2018)Cumhurbaşkanınca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemler, ilişkili kişilerle yapılmış sayılır.(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle eklenen cümleler; Yürürlük 09.08.2016) İlişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla oluştuğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı aranır. Ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da taraflar ilişkili kişi sayılır. İlişkili kişiler açısından bu oranlar topluca dikkate alınır.

(3) Emsallere uygunluk ilkesi, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade eder. Emsallere uygunluk ilkesi doğrultusunda tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması zorunludur.

(4) Kurumlar, ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, aşağıdaki yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit eder:

a) Karşılaştırılabilir fiyat yöntemi: Bir mükellefin uygulayacağı emsallere uygun satış fiyatının, karşılaştırılabilir mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan ve aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilerin birbirleriyle yaptıkları işlemlerde uygulayacağı piyasa fiyatı ile karşılaştırılarak tespit edilmesini ifade eder.

b) Maliyet artı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, ilgili mal veya hizmet maliyetlerinin makul bir brüt kâr oranı kadar artırılması suretiyle hesaplanmasını ifade eder.

c) Yeniden satış fiyatı yöntemi: Emsallere uygun fiyatın, işlem konusu mal veya hizmetlerin aralarında herhangi bir şekilde ilişki bulunmayan gerçek veya tüzel kişilere yeniden satılması halinde uygulanacak fiyattan, makul bir brüt satış kârı düşülerek hesaplanmasını ifade eder.

(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle değişen bent;Yürürlük 09.08.2016)ç) İşlemsel kâr yöntemleri: Emsallere uygun fiyat veya bedelin tespitinde, ilişkili kişiler arasındaki işlemden doğan



TÜRMOB

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

kârı esas alan yöntemleri ifade eder. Bu yöntemler, işleme dayalı net kâr marjı yöntemi ve kâr bölüşüm yöntemidir. İşleme dayalı net kâr marjı yöntemi, mükellefin kontrol altındaki bir işlemde; maliyetler, satışlar veya varlıklar gibi ilgili ve uygun bir temele dayanarak tespit ettiği net kâr marjının incelenmesi esasına dayanır. Kâr bölüşüm yöntemi, ilişkili kişilerin bir veya daha fazla sayıdaki kontrol altındaki işlemlere ilişkin toplam faaliyet kârı ya da zararının, üstlendikleri işlevler ve yükledikleri riskler nispetinde ilişkili kişiler arasında emsallere uygun olarak bölüştürülmesi esasına dayanır.

(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle eklenen bent; Yürürlük 09.08.2016)d) Emsallere uygun fiyata yukarıdaki yöntemlerden herhangi birisi ile ulaşma olanağı yoksa mükellef, işlemin niteliğine uygun olarak kendi belirleyeceği bir yöntemi de kullanabilir.

(5) İlişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanacak fiyat veya bedelin tespitine ilişkin yöntemler, mükellefin talebi üzerine Maliye Bakanlığı ile anlaşarak belirlenebilir. Bu şekilde belirlenen yöntem, üç yılı aşmamak üzere anlaşmada tespit edilen süre ve şartlar dahilinde kesinlik taşır.(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle eklenen cümleler; Yürürlük 09.08.2016)Mükellef ve Bakanlık, belirlenen yöntemin zamanaşımına uğramamış geçmiş vergilendirme dönemlerine de tatbik edilmesini, Vergi Usul Kanununun pişmanlık ve ıslah hükümlerinin uygulanmasının mümkün olması ile anlaşma koşullarının bu dönemlerde de geçerli olması hâlinde, anlaşma kapsamına almak suretiyle sağlayabilir. Bu durumda, imzalanan anlaşma söz konusu hükümlerde yer alan haber verme dilekçesi yerine geçer, beyan ve ödeme işlemleri buna göre tekemmül ettirilir. Anlaşmanın geçmiş vergilendirme dönemlerine uygulanması sebebiyle daha önceden ödenen vergiler ret ve iade edilmez.

(6) Tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulamasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü kazanç dağıtan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şarttır.

(7) (5766 Sayılı Kanunun 21. maddesi ile eklenen fıkra, Yürürlük; 2008 yılı kazançlarına uygulanmak üzere yayımı tarihinde) Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlıdır. Hazine zararından kasıt, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamının eksik veya geç tahakkuk ettirilmesidir.

(6728 sayılı kanunun 59 uncu maddesiyle eklenen fıkra; Yürürlük 09.08.2016)(8) Transfer fiyatlandırmasına ilişkin belgelendirme yükümlülüklerinin tam ve zamanında yerine getirilmiş olması kaydıyla, örtülü olarak dağıtılan kazanç nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş veya eksik tahakkuk ettirilmiş vergiler için vergi ziyayı cezası (Vergi Usul Kanununun 359 uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi hali hariç) %50 indirimli olarak uygulanır.”

Katma Değer Vergisi Kanununun “Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler” başlıklı 1. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler

Madde 1

Türkiye'de yapılan aşağıdaki işlemler katma değer vergisine tabidir:

1. Ticarî, sınaî, ziraî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler,

...”

Katma Değer Vergisi Kanununun “Matraha Dahil Olan Unsurlar” başlıklı 24. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Matraha Dahil Olan Unsurlar

Madde 24

Aşağıda yazılı unsurlar matraha dahildir:



TÜRMOB

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

...

c) Vade farkı, fiyat farkı,(7161 sayılı kanununun 18 nci maddesiyle değişen ibare; Yürürlük: 18.01.2019)kur farkı, faiz, prim gibi çeşitli gelirler ile servis ve benzer adlar altında sağlanan her türlü menfaat, hizmet ve değerler.”

Yukarıdaki madde hükümleri ve tebliğ açıklamaları esas alınıp, işlemin, örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını hükümlerine göre şirketin yüklediği riskler de dikkate alınarak varsa sunulan hizmetin mahiyetinin ve vergisel sonuçlarının kurumlar vergisi ve katma değer vergisi açısından yasal açıklamalarla çelişmeyen, tutarlı şekilde değerlendirilmesi, sonuca ulaşılması gerekmektedir.

Cevapta herhangi bir hesaplama istenilmemektedir.

Yeterli, anlaşılır düzeyde ve tutarlı yasal açıklama ve değerlendirme yapılmalıdır.

(Puan değeri 10)

Cevap 9:

1 seri no.lu KVK Genel Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

6.1.3. Opsiyon sözleşmeleri
Opsiyon sözleşmeleri, belirli bir miktardaki varlığı (fiziksel emtia veya finansal varlık) belirli bir fiyattan gelecekte belirli bir tarihte satın alma veya satma hakkı sağlayan sözleşmelerdir.

6.1.3.1. Opsiyon primi

Opsiyon sözleşmelerinde, satın alma veya satma hakkını alan tarafın bu hakkı satan tarafa yaptığı ödeme opsiyon primidir.

Opsiyon primi, kurumlar vergisi mükellefleri açısından tahakkuk esası gereği, opsiyon sözleşmesinde belirtilen hakkı satan tarafça opsiyon hakkının satışı karşılığında alınan bir bedel olarak sözleşmenin düzenlendiği tarihte kesinleştiğinden, bu tarih itibarıyla gelir olarak dikkate alınacaktır.

Diğer taraftan, bu hakkı satın alan tarafça söz konusu opsiyon primi sözleşmeden doğan kazancın hesabında gider olarak dikkate alınacağından, sözleşmeden elde edilen kazancın kesinleştiği tarih olan opsiyon hakkının kullanıldığı veya sözleşmenin sona erdiği tarih itibarıyla gider olarak dikkate alınacaktır.

6.1.3.2. Opsiyon sözleşmesi

Tezgaah üstü piyasalarda gerçekleştirilen opsiyon sözleşmelerinden doğan işlemlerde elde etme, opsiyon sözleşmesinde belirtilen hakkın kullanılması ile birlikte gerçekleştiğinden opsiyonun kullanıldığı tarihe kadar olan dönem içinde yapılan değerlemelerin (reeskont işlemlerinin) kurum kazancı ile ilişkilendirilmemesi gerekmektedir.

Opsiyon sözleşmesinin teslimat olmaksızın nakdi uzlaşma ile sonlandırılması durumunda, nakdi uzlaşma sonucunda elde edilen kâr veya zararın kurum kazancına dahil edilmesi gerekecektir...”

Yukarıdaki tebliğ açıklamalarına göre:

Şirketin opsiyon sözleşmesinden elde ettiği gelir $(1.000.000 \times (24 - 23) =) 1.000.000$ TL'dir.

Opsiyon primi ise $(10.000 \times 20 =) 200.000$ TL'dir.

Opsiyon sözleşmesinden doğan 1.000.000 TL tutarındaki gelir sözleşmenin vade tarihi olan 25.09.2024 tarihinde şirketin kazancına dahil edilmeli, 200.000 TL opsiyon primi de opsiyon hakkının kullanıldığı tarih itibarıyla gider olarak dikkate alınmalıdır.

Sözleşmeye dayalı işlem, şirketin yasal defter kayıtlarına aktarılmadığından elde edilen $(1.000.000 - 200.000 =) 800.000$ TL kazancın kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde kurum kazancına ilave edilmesi gerekmektedir.

(Puan değeri 10)

Cevap 10:



TÜRMOB

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

Vergi Usul Kanununun “Değersiz Alacaklar” başlıklı 322. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Değersiz Alacaklar

Madde 322

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.”

Katma Değer Vergisi Kanununun “Vergi İndirimi” başlıklı 29. maddesinde aşağıdaki hüküm yer almaktadır.

“Vergi İndirimi

Madde 29

1. Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler:

...

4. Vergi Usul Kanununun 322 nci maddesine göre değersiz hale gelen alacaklara ilişkin hesaplanan ve beyan edilen katma değer vergisi, alacağın zarar yazıldığı vergilendirme döneminde indirim konusu yapılabilir (Şu kadar ki Vergi Usul Kanununun 323 üncü maddesine göre karşılık ayrılmak suretiyle gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınan katma değer vergisinin bu fıkra kapsamında indirim konusu yapılabilmesi için gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gelir olarak dikkate alınması şarttır.)

...”

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinde aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır.

“...

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.

...”

Yukarıdaki madde hükmü ve tebliğ açıklamalarına göre:

Şirket, değersiz hale gelen katma değer vergisi dahil 960.000 TL'lik alacağını karşılık ayırmadan doğrudan zarar olarak kaydedebilir.



TÜRMOB

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

Zarar olarak kaydedilen 160.000 TL'lik katma değer vergisi tutarının gelir olarak kurum kazancına dahil edilmesi şartıyla katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkündür. Şirket, değersiz hale gelen alacağın 160.000 TL katma değer vergisi tutarını gelir olarak yasal defterlerine kaydetmemiş, kurum kazancının hesabında dikkate almamış ve katma değer vergisi beyannamesinde indirim konusu yapmamıştır.

(Puan değeri 10)