

2024/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Revizyon

14.12.2024 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 6 (altı) 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 yanıtlarında; Kurumlar Vergisi Kanunu (VKV), 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 (ViVK), Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ve Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) düzenlemeleri ile (<http://www.gib.gov.tr> internet sitesinde yayılmış özelgeler dahil olmak üzere) bu düzenlemelere ilişkin mevzuatın esas alınması gerekmektedir.

Yanıtların, ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte ve yeterli açıklama içerecek biçimde verilmesi gerekmektedir. Gerekçesi ortaya konulmaksızın ya da ilgili düzenlemeye atıf yapılmaksızın yalnızca, “istisnadır, muaftır, beyan edilmez, beyan edilir, vergiye/tevkifata tabidir, vergiye/tevkifata tabi değildir” şeklinde yapılan açıklamalara puan verilmeyecektir. **Yanıt içerisinde, sorulan soru bir bütün olarak alınmamalı, ilgili kanun maddesi (adaya dağıtılan kitapçık içerisinde tamamen alıntılanarak) doğrudan yazılmamalıdır.** Yapılacak değerlendirmede, ulaşılması beklenilen (doğru) yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve/veya farklı sonuca ulaşılması halinde de, katılımcı tarafından vergi kanunlarının lafzi 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 ulaşılması 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 itibariyle ayrı ayrı gösteriniz.

Soru bazında puan dağılımı aşağıdaki gibi belirlenmiş bulunmaktadır.

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



SORULAR/VERİLER

I-MÜKELLEFE DAİR BİLGİLER:

Mükellef Ünvanı: Bertrand Russell Fikir ve Sanat Eserleri Üretim ve Pazarlama A.Ş.
 (Bertrand Russell A.Ş.)

Vergi Dairesi: Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı

Vergi Kimlik No: 552222211

Hesap Dönemi: 2023 Hesap Dönemi.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özeti :

Ticari Bilanço Karı	14.500.000,00
KKEG	1.054.000,00
Karşılık Giderleri	75.000,00
Bu Döneme Ait Gelirler	464.000,00
7440/6. Maddesi Beyanı	515.000,00
İstisna ve İndirimler	8.500.000,00
Reeskont Faiz Gelirleri	4.800.000,00
2023 Yılına Ait Giderler	2.700.000,00
KVK 5/I-f	1.000.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	7.054.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%25)	1.763.500,00
Mahsup Edilecek Vergiler (Geçici Vergi)	2.000.000,00
Ödenecek Kurumlar Vergisi	0,00

31.12.2023 Tarihli Ortaklık Yapısı:

Adı/Ünvanı	Sermaye Payı (%)	2023 Hesap Dönemi Vergi Matrahı
Sartre Modern Arts Co Uk : İngiltere'de Yerleşik Tüzel Kişi	50	
Gorki Tasarım ve Mimarlık A.Ş.: Tam Mükellef Kurum	10	100.000,00TL Mali Zarar
Ludwig Wittgenstein: İngiltere'de Yerleşik Gerçek Kişi	10	
Martin Heidegger: Almanya'da Yerleşik Gerçek Kişi	10	
Spinoza Holding A.Ş.: Tam Mükellef Kurum	20	500.000,00TL

01.01.2023 Özsermayesi: 10.000.000,00TL; **31.12.2023 Özsermayesi:** 12.000.000,00TL

2022 Hesap Dönemi Mali Kar (Girişim Sermayesi Fonu Hariç) : 5.000.000,00TL;

Damga Vergisi Beyanne Bilgileri: Ocak – Aralık/2023 vergilendirme dönemlerinin damga vergisi beyannameleri boş olarak verilmiştir.

Muhtasar Beyanne ve Sorumlu Sıfatıyla Verilen KDV Beyanne Bilgileri: Tüm dönemlere ait beyannameler düzenli olarak verilmiş olup, beyan edilmiş olması halinde, vergiye tabi işlemlere/matraha/kesilen vergiye dair bilgilere 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 (31.12.2023 tarihi) değerlendirmelerinde kurlar, 1 USD (Amerikan Doları)= 29,00 TL, 1 Avro (Avrupa Para Birimi)= 32,00 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 %25; teslim ve ifalar ile tevkifata tabi işlemlerde KDV oranı %20, Kurumlar Vergisi Tevkifatı oranı %10; sözleşmeler için Damga Vergisi oranı %0948 olarak dikkate alınacaktır.

Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖA): Almanya-Türkiye, Hollanda-Türkiye ve İngiltere-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 ÇVÖA Genel Tebliğ düzenlemeleri genel hükümleri dikkate alınacaktır.

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

III-SORULAR VE BAĞLANTILI TESPİTLER:

Mükellef kurumun 2023 hesap dönemi yevmiye defterine yapmış olduğu bazı kayıtlar ile (3. kişilerden elde edilenler dahil) defter kayıtlarının dayanağı diğer bilgiler aşağıdaki gibidir. Söz konusu işlemleri, (**Ek Kurumlar Vergisi ve Geçici Vergi hariç olmak üzere**) vergi kanunları ve vergi uygulamaları bağlamında değerlendiriniz.

İŞLEM 1 (15 PUAN): Mükellef kurum tarafından gerçekleştirilen bir takım mali ve ticari işlemler ve ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir.

a-Spinoza Holding A.Ş. tarafından 6 yıl vadeli, yılda 1 (bir) kupon ödemeli, Avro cinsinden yıllık basit %1 (yüzde bir) faiz içermekte olan ve 31.07.2023 tarihinde 1.000.000,00Avro (30.000.000,00TL) nominal bedeli haiz olarak ihraç edilen tahvil, 01.08.2023 tarihinde 1.100.000,00Avro'ya (33.000.000,00TL'ye) satın alınmıştır. İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na TRXXGRKA2419 ISIN kodu ile kote edilen tahvilin, 31.12.2023 tarihindeki borsa rayıcı 1.150.000,00 Avro'dur.

b- Bertrand Russell A.Ş. tarafından, %20 paylı ortağı Tolstoy Mühendislik A.Ş. için 31.12.2023 tarihinde, tamamı sermaye yedeklerinden karşılanmak üzere gerçekleştirilen sermaye artışı sonucunda, itibarı değeri 200.000,00TL olan bedelsiz hisse senedi (bu tarihte) elde edilmiştir.

c-Türkiye'de yerleşik Hayekbank A.Ş.'nin İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem görmeyen 10.000 adet hisse senedi, 1.000.000,00TL bedel ile 01.12.2023 tarihinde tezgahüstü piyasadan satın almıştır. Bertrand Russel A.Ş. aktifinde, Hayekbank A.Ş.'ye ait olup, toplam 5.575.000,00TL bedel ile satın alınan ve tamamı İstanbul Menkul Kıymetler Borsası pay piyasasında işlem gören 50.000 adet hisse senedi de bulunmaktadır. Hayekbank A.Ş. hisse senedinin 31.12.2023 tarihindeki borsa rayicinin (her bir hisse başına) 110,00 TL'dir.

İşlemlerle ilgili olarak 31.12.2023 tarihinde yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

-----31.12.2023-----

242-İştirakler Hesabı	200.000,00
110-Hisse Senetleri Hesabı	100.000,00
111-Özel Kesim Tahvil Sen. Ve Bon. Hesabı	6.800.000,00
654-Karşılık Giderleri Hesabı	75.000,00
642-Faiz Gelirleri Hesabı	2.000.000,00
647-Reeskont Faiz Gelirleri Hesabı	4.800.000,00
649-Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı	300.000,00
119-Menkul Kıymet Değer Düşüklüğü Kar. Hes.	75.000,00

Mükellef kurum temsilcisi tarafından: Spinoza Holding A.Ş. tarafından çıkarılan tahlil için 01.08.2024 tarihinde ödenecek kuponun getirisine göre hesaplamış oldukları temiz fiyat-kırılı fiyat farkı üzerinden reeskont faizi hesaplamasının yapıldığı ve çıkan sonuca göre nominal bedel ile borsa rayıcı farkının 642 ve 647 numaralı hesaplara ayrıstırıldığı ifade edilmiştir.

İŞLEM 2 (10 PUAN): Sermaye Piyasası Kurulu denetimine tabi tam mükellef kurum olan Schopenhauer Girişim Sermayesi Ortaklığı A.Ş.'ye yatırım yapmak amacıyla, 10.11.2022 tarihinde 1.000.000,00TL tutarında girişim sermayesi fonu ayrılmış olup, fon tutarı 30.04.2023 tarihinde verilen 2022 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde dönem Kurumlar Vergisi matrahının saptanmasında dikkate alınmıştır. 26.05.2023 tarihinde, bedeli söz konusu fondan karşılanmak üzere Schopenhauer Girişim Sermayesi Ortaklığı A.Ş.'ye ait 300.000,00TL tutarında iştirak hissesi satın alınmıştır. İşlemle ilgili yapılan yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

-----26.05.2023-----

242-İştirakler Hesabı	300.000,00
102-Bankalar Hesabı	300.000,00

-----31.12.2023-----

549-Girişim Sermayesi Fonu Hesabı	700.000,00
679-Diğer Ol.Dış.Gel.Kar. Hesabı	700.000,00

İŞLEM 3 (20 PUAN): Mükellef kurum tarafından 2023 hesap dönemi kazancının tespitinde 760-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabına kayıt ile (gider olarak) dikkate alınan bir kısım ticari ve finansal işlemler ve/veya ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Tahakkuk ve/veya ödemeler üzerinden KVK, GVK, KDVK düzenlemeleri uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmamıştır.

a-01.10.2023-30.11.2023 tarihleri arasında, Almanya'da yerleşik Feuerbach Financial Consulting GMBH'den, Almanya'daki finansal yatırım olanaklarının araştırılması ile Avrupa Finansal Piyasalarının orta ve uzun vadeli görünümüne dair etüd ve danışmanlık hizmeti alınmıştır. Çalışma sonucu görüş ve önerileri içeren Rapor, Feuerbach Financial Consulting GMBH tarafından 30.11.2023 tarihinde hazırlanarak mükellef kuruma ilettilmiştir. Verilecek hizmet karşılığı olarak belirlenen 50.000,00Avro, 01.10.2023 tarihinde düzenlenen fatura karşılığı (1.500.000,00TL) olarak kayıtlara alınmış bulunmaktadır. Bedelin 40.000,00Avro'luk kısmı, sözleşmenin düzenleniği 01.07.2023; bakiye kısmı ise 31.01.2024 tarihlerinde ödennmiştir.

b-Pandemi koşulları gereklendirilerek İngiltere'ye yerleşen ve tam zamanlı olarak o ülkeden çalışan şirket müdürü Bernard SHAW'a 2023 takvim yılı içerisinde, 10.000,00Avro aylık ücret ile 1.000.000,00TL (yıllık) konaklama bedeli ve 500.000,00TL performans primi ödemesi yapılmıştır. Ödemelerin tamamı, Bernard SHAW tarafından İngiltere'de kurulmuş bulunan şirket üzerinden faturalandırılmıştır.

c- İngiltere'de yerleşik John Locke Management Ltd'den alınan, (İngiltere'de) müşteri bulma ve ihracat alacaklarının tahsili hizmeti karşılığı olarak adı geçen şirkete, bu ülkeye (İngiltere'ye) 2023 yılından yapılan ihracat ve tahsilatlardan %5 (yüzde beş) oranında komisyon ödemesi yapılmıştır. Ödeme, faturanın da düzenlendiği 31.12.2023 tarihinde 25.000,00Avro olarak gerçekleştirilmiştir.

d- Bertrand Russell A.Ş.'nin muhasebe ve bankacılık işlemleri İngiltere'de yerleşik Sartre Modern Arts Co Uk tarafından tutulmuş/verilmiş olup, bu hizmet karşılığı adı geçen kuruma 2023 hesap dönemi için (tamamı 01.01.2023 tarihinde 750.000,00TL karşılığı avans ödemesi olarak) 30.000,00Avro ödeme yapılmıştır. Şirket atıl fonlarının, İngiltere'de Sartre Modern Arts Co Uk tarafından kurulan para havuzunda değerlendirilmesi karşılığı olarak ise adı geçen şirket tarafından 31.12.2023 tarihinde 50.000,00 Avro faiz ödenmiş olup, ilgili tutar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

İŞLEM 4 (10 PUAN): Bertrand Russell A.Ş. tarafından, 20.11.2021 tarihinde aktife alınmış bulunan taşınmaz, Türkiye'de yerleşik Hayekbank A.Ş.'nin ilgili taşınmazı şube olarak kullanma talebi üzerine ve Hayekbank A.Ş. tarafından verilecek bir kısım bankacılık hizmetlerinden bedelsiz ya da emsaline göre düşük bedel ile yararlanması karşılığında 15.08.2023 tarihinde devredilmiştir. Devir işlemi ile ilgili olarak taraflarca, satış sözleşmesi ve banka (ödeme/tahsilat) dekontu dışında herhangi bir belge düzenlenmemiştir.

İşleme konu taşınmaz ve bağlantılı bankacılık işlemlerine dair bilgiler aşağıdaki gibidir.

i- Bertrand Russell A.Ş. kayıtlarına göre, taşınmazın aktif değeri 5.000.000,00 TL, birikmiş amortismanı 300.000,00TL ve ayrılan değer artış fonu ise 1.400.000,00TL'dir.

ii- Verilen Bankacılık Hizmetlerine İlişkin Bilgiler: (a) 10.000.000,00TL kredi, 2 yıl vadeli ve genel kredi faiz oranının 10 puan altında (15.08.2023 tarihinde) kullanılmıştır. Kredi vadesinde 4.000.000,00TL faiz ödenecek olup, banka tarafından, emsal kredi kultanımıza göre 1.500.000,00TL faiz avantajı yaratıldığı hesaplanmıştır. (b) Şirket çalışanlarının kişisel harcamalarında kullanılmak kaydıyla toplam 3.000.000,00TL para puan karşılığı tutar (31.12.2023 tarihinde) şirket hesabına aktarılmış ve Diğer Olağan Dışı Gelirler Hesabına kaydedilmiştir. Hediye para puanların tamamı 2024 yılı içerisinde çalışanların bordrolarına yansıtılacaktır.

İŞLEM 5 (15 PUAN): İngiltere'de yerleşik Sartre Modern Arts Co Uk. ile 22.10.2010 tarihli olarak düzenlenen sözleşme hükümlerine istinaden, Bertrand Russell A.Ş. tarafından yıllık olarak elde edilen satış hasılatına bağlı olarak Sartre Modern Arts Co Uk.'ye isim hakkı kullanımı ödemesi yapılmaktadır.

Mükellef kurumun 2023 yılı satış hasılatı üzerinden, İngiltere mukimi şirket adına 31.12.2023 tarihinde 120.000,00USD tutarında ödeme hesaben yapılmıştır.

Bertrand Russell A.Ş. tarafından 2023 hesap dönemi içerisinde Türkiye'deki müşterileri için uygulanan satış iskontoları, bunlara ödenen ciro primleri ve gerçekleşen mal/hizmet iadeleri de dikkate alınarak, ilgili tutar taraflarca 20.000,00USD azaltılarak revize edilmiştir. Düzeltilen tutar sonucu olarak 20.000,00USD bedeli içeren credit note, 15.01.2024 tarihinde, Sartre Modern Arts Co Uk. tarafından Bertrand Russell A.Ş. adına düzenlenmiş bulunmaktadır. İşlemler ile ilgili olarak yapılan yevmiye kayıtları aşağıdaki gibidir.

-----31.12.2023-----

760-Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri Hesabı	3.480.000,00
191-İndirilecek KDV	696.000,00
331-Ortaklar Cari Hesabı	3.480.000,00
391-Hesaplanan KDV Hesabı	696.000,00

-----15.01.2024-----

331-Ortaklar Cari Hesabı	580.000,00
102-Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı	464.000,00
391-Hesaplanan KDV Hesabı	116.000,00

İŞLEM 6 (10 PUAN): Bertrand Russell A.Ş. tarafından, 01.01.2024 tarihinden 2023 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilme (30.04.2024) tarihine kadar vapılan ve 2023 hesap dönemi ticari karının tespitinde gider olarak dikkate alınmayan asağıdaki ödemeler, 2023 Kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde indirim konusu yapılmıştır. SGK primi ve iş sözleşmesi kaynaklı ödemelerle ilgili olarak 2023 yılında herhangi bir karşılık ayrılmamıştır.

i- 2022 ve 2023 hesap dönemlerine ait olmak üzere ilgili yıllarda ödenmeyen SGK primleri: 1.000.000,00TL,

ii- 2023 yılında imzalanan "İş Sözleşmeleri" kaynaklı olarak 2023 yılına ait sosyal yardım ve maaş farkları: 1.000.000,00TL,

iii- 31.12.2023 tarihine kadar faturaları gelmediği/belgeleri tamamlanmadığı için kayıtlara alınmayan 2023 hesap dönemine ait seyahat harcamaları: 500.000,00TL,

iv- 2023 yılında İhraç edilen emtiaya ilişkin, yükleme limanı kaynaklı olduğu ileri sürülen hasarlar nedeniyle, yurt dışı yerleşikler tarafından düzenlenen debit note belgeleri muhteviyatı tutar: 150.000,00TL,

v- 2023 yılında Stuart Mill Faktoring A.Ş.'ye temlik edilen alacaklar için bu şirkete faiz, komisyon ve BSMV olarak ödenen tutar: 50.000,00TL

İŞLEM 7 (20 PUAN): Mükellef kurum tarafından 2023 hesap döneminde gerçekleştirilen bir kısım ticari ve finansal işlemler ve/veya ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir.

a- Mükellef kurum tarafından 7440 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinden yararlanılarak, 31.12.2022 tarihi itibariyle kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmadığı gereğesiyle; 131-Ortaklardan Alacak Hesabı bakiyesi olarak görülen 1.000.000,00TL, 259.04-Ortaklara Verilen Avanslar Hesabı bakiyesi olarak görülen 250.000,00TL ile 331-Ortaklara Borçlar Hesabı Bakiyesi olarak görülen 750.000,00TL için 31.05.2023 tarihinde beyanda bulunulmuştur. Beyan edilen tutar söz konusu hesapların net tutarı olan 500.000,00TL'dir. Beyan üzerinden ödenen 15.000,00TL vergi dahil söz konusu tutar 31.05.2023 tarihinde "689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı" içerisinde kayıt altına alınmıştır.

Yapılan araştırmada; (i) 331-Ortaklara Borçlar Hesabı Bakiyesi olarak görülen 750.000,00TL'nin 400.000,00TL'lik kısmının Gorki Tasarım ve Mimarlık A.Ş. tarafından 2022 yılında kullanılan banka kredisinin aynı koşullarda Bertrand Russell A.Ş.'ye aktarımından kaynaklandığı ve (ii) 31.05.2023 tarihi itibariyle 131-Ortaklardan Alacak Hesabı borç bakiyesinin de 5.000.000,00TL olduğu anlaşılmıştır.

b- Spinoza Holding A.Ş.'den, şirketin esas faaliyetinde kullanılmak amacıyla 15.08.2023 tarihinde KDV dahil ($15.000.000,00 \text{ TL} \times 20\% \text{ KDV}$) = 18.000.000,00TL tutarında taşınmaz satın alınmış ve bedeli aynı tarihte nakit olarak ödenmiştir. Söz konusu taşınmaz, 25.10.2023 tarihinde Almanya'da yerleşik gerçek kişi Ludwig WITTGENSTEİN'a KDV dahil 18.000.000,00TL bedel ile satılmıştır. Ludwig WITTGENSTEİN tarafından satış bedeli karşılığı olarak 25.10.2024 vadeli çek verilmiştir. Yapılan araştırmada, taşınmazın 1975 yılından itibaren Spinoza Holding A.Ş. aktifinde yer aldığı ve kayıtlı net değerinin 250.000,00TL olduğu saptanmıştır.

c- Gorki Tasarım ve Mimarlık A.Ş.'nin Gogol Finansman A.Ş.'ye olan ve kanuni takibe alınmış 4.000.000,00TL borcuna karşılık Bertrand Russell A.Ş. tarafından ipotek olarak verilen (şirket tarafından 10.08.2023 tarihinde 5.500.000,00TL'ye iktisap edilmiş bulunan) taşınmaz, 22.12.2023 tarihinde bu defa icra yoluyla yapılan satıştan 6.500.000,00TL'ye kendisi (Bertrand Russell A.Ş.) tarafından satın alınmış bulunmaktadır. Gorki Tasarım ve Mimarlık A.Ş.'nin kredi borcu ile tahsilata yönelik oluşan 500.000,00TL faiz ve masraf kısmı dahil 4.500.000,00TL icra dairesine ödenmiştir.

PUANLAMA YAPILIRKEN DİKKATE ALINAN TEMEL İLKELER:

Puanlamaya dair ayrıntılı bilgilere, Soru Kitapçığının ilk sayfasında **YANITLAMA VE DEĞERLENDİRME AŞAMASINDA DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR** (Lütfen Okuyunuz) başlığı altında yer verildiği ve sınav esnasında vergi kanunlarının ve hesap makinesinin kullanım izninin de bulunduğu gerçekliği ışığında puanlama yapılrken 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 bulunduklarından, bu kurala aykırı not/bilgi ve/veya işaret gibi şeyler içeren aday kağıtları değerlendirme dışı bırakılmıştır.

Verilen yanıtılarda, 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 içerisinde, sorulan sorunun bir bütün olarak ve kısmen alınması, ilgili kanun maddesi/maddeleri (adaylara dağıtılan vergi kanunları kitapçığı içerisinde tamamen alıntılanarak) doğrudan yazılarak veya herhangi bir teknik ve hukuki açıklama ya da atıf yapılmaksızın sonuca ulaşılması/sonucun gösterilmesi yahut sorudaki tüm seçeneklerin ayrılmış不去掉不应该被忽略的空格) gözetilmeksızın veya ayrıca ifade edilmeksızın/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 değerlendirme 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 olarak genel ve soyut teknik bilgi olarak verilmesi durumlarında da yanıtta puan verilmeyecektir.

Yapılacak değerlendirmede, ulaşılması beklenilen (doğru) yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve/veya farklı sonuca ulaşılması halinde ise, katılımcı tarafından vergi kanunlarının lafzi ve ruhu ile uygulamalarına dair yapılacak yorum ve atıflara, konunun vergisel ele alınış biçimine ve ekonomik (serbest) delil sisteme dayalı yapılacak değerlendirmelere ve hesaplama, iç tutarlılığı dikkate alınarak, (soru ile anlamlı bütünlük oluşturulması/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 ulaşmasına 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 tespit'e dair olmak üzere, beyana dair hesaplama hataları, matrah farkları ile beyan dışı bırakılmış vergi matrahlarını, her bir işlem/tespit bazında vergi türleri itibarıyla 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 yanıt'a dair puanlama yapılacaktır. Ancak aynı işleme dair olmak kaydıyla, birbiriyle çelişik/karşıtlık 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 ifadelere yer verilmesi halinde de puanlama yapılamayacaktır.

Ayrıca, cevap kağıdı üzerine, "not talep eden ifadeler" veya "cevap dışında herhangi bir şey" yazılması yasaklanmıştır bulunduğundan, bu kurala aykırı davranışın adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılmıştır.

Dar mükellefiyete ve bunlara yapılan ödemeler üzerinden gerçekleştirilecek vergi kesintilerine dair yapılması gereklili vergisel açıklamalara ayrıca, 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, 2022/1,2 ve 3, 2023/1,2 ve 3 ile 2024/1 ve 2'nci dönem Revizyon Sınavları yanıt anahtarları içerisinde, farklı uluslararası ticari ve finansal işlemlere yönelik sorulara karşılık olmak üzere taraf olunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) hükümlerine somut atıflar içeren örnek Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) özelgeleri ile yer verilmiş bulunmaktadır.

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

YANIT 1 (15 PUAN):

Soruda yer verilen işlemlerin vergilendirilmesine yönelik olmak üzere;

- 1- Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 261, 263, 279 ve 288'nci maddeleri düzenlemeleri,
- 2- Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) Geçici 67'nci maddesi düzenlemesi,
- 3- Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 5/1-e ve 13'üncü maddeleri düzenlemeleri,
- 4- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri düzenlemeleri,
- 5- 369 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği düzenlemeleri,
- 6- 1 Seri Numaralı KVK Genel Tebliğinin "5.6.2.4.3 Bedelsiz Olarak Elde Edilen Hisse Senetlerinin Satışından Sağlanan Kazançların Durumu" başlıklı Bölümü açıklamaları,
- 7- Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımına Hakkında 1 Seri No'lu Genel Tebliği'nde yer verilen açıklamalar,
- 8- 232 ve 257 seri numaralı GVK genel tebliğleri düzenlemeleri,
- 9- Sermaye Piyasası Kanunu, III-37.1 Yatırım Hizmetleri ve Faaliyetleri ile Yan Hizmetlere İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ düzenlemesi,
- 10- Soru özeline yer alan işlemlerin vergilendirilmesini açıklayıcı mahiyette olup, GİB tarafından verilen (**örnek olsun**);

- 30.09.2011 tarih ve ...-1690 sayılı,
- 03.09.2020 tarih ve ...-231274 sayılı,

özelgelerin içерdiği düzenleme, açıklama ve vergisel değerlendirmeler işliğinde;

1- VUK'un 263 ve 279'uncu maddeleri düzenlemeleri uyarınca, Spinoza Holding A.Ş. tarafından çıkarılan ve İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'na TRXXGRKA2419 ISIN kodu ile kote tahvilin, 2023 hesap dönemi değerlemesi borsa rayicine göre (31.12.2023 tarihindeki borsa rayıcı olan 1.150.000,00 Avro dikkate alınarak) yapılacaktır.

2- Mükellef kurum temsilcisi tarafından açıklandığı gibi, borsa rayıcı bulunan tahvil için 01.08.2024 tarihinde ödenecek kuponun getirisine göre temiz fiyat-kirli fiyat farkı üzerinden reeskont faizi hesaplaması ve ve çıkan sonuca göre nominal bedel ile borsa rayıcı farkının $[(1.150.000,00 \times 32 = 36.800.000,00) - 30.000.000,00] = 6.800.000,00$ TL'nin, 642 ve 647 numaralı hesaplara (642 numaralı hesaba 2.000.000,00 TL ve 647 numaralı hesaba 4.800.000,00 TL olmak üzere) ayırtılması işlemi hatalıdır.

3- Değerleme işlemine konu "esas tutar" nominal bedel (30.000.000,00 TL) değil, alış bedeli (33.000.000,00 TL) olacaktır.

4- Kur Farkı dahil olmak üzere değerlendirme sonucu kayıtlara alınacak kazanç tutarı, $[(1.150.000,00 \times 32 = 36.800.000,00) - 33.000.000,00] = 3.800.000,00$ TL'dir.

5- Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde "Reeskont Faiz Gelirleri" olarak beyan edilen 4.800.000,00 TL ise indirim olarak dikkate alınmış bulunduğuundan, söz konusu tahvilin değerlendirme kaynaklı olarak 2023 hesap dönemi vergi matrahı $(3.800.000,00 - 2.000.000,00) = 1.800.000,00$ TL eksik hesaplanmıştır.

6- Bertrand Russell A.Ş. tarafından Tolstoy Mühendislik A.Ş.'nin sermaye artışı sonucu olarak ve tamamı sermaye yedeklerinden karşılanması üzere itibari değeri 200.000,00 TL olan bedelsiz hisse senedi elde edilmesinin, tutar olarak gerek iştirakler hesabı gereğse dönem kazancına bir etkisi bulunmayacağıdır.

7- Bu nedenle, bedelsiz hisse senedi tutarı olan 200.000,00 TL'nin 649-Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabında kayıt ve beyana konu edilmesi işlemi hatalıdır.

8- Şirketler, bir kısım payları, SPK tarafından belirlenen koşullara uygun olarak, İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında işlem görse dahi, tezgah üstü olarak nitelendirilen piyasadan satın alabilemeye/satabilemeyecektir.

9- VUK'un 279'uncu maddesi düzenlemesi uyarınca Hayekbank A.Ş.'ye ait hisse senetleri 31.12.2023 tarihli borsa rayıcı ile değil, alış bedeli ile değerlendirilecektir.

10- Bu nedenle, İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem görmeyen 10.000 adet Hayekbank A.Ş. hisse senedi için (alış bedeli olan) 1.000.000,00 TL üzerinden değerlendirme yapılacaktır. Hayekbank A.Ş. hisse senedinin 31.12.2023 tarihindeki borsa rayıcı (her bir hisse başına) 110,00 TL olmakla birlikte, $[(10.000 \times 110) - 1.000.000,00] = 100.000,00$ TL'nin değerlendirme farkı olarak 649-Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabına aktarılması (ve vergi beyanına konu edilmesi) işlemi hatalıdır.

11- Bertrand Russel A.Ş. tarafından aktifinde mevcut Hayekbank A.Ş.'ye ait hisse senedi için, 31.12.2023 tarihi itibarıyle İstanbul Menkul Kıymetler Borsası pay piyasasında oluşan 110,00 TL birim fiyat baz alınarak hisse senedi (menkul kıymet) değer düşüklüğü karşılığı ayrılabilicektir.

12- Bertrand Russel A.Ş. tarafından, aktifinde mevcut Hayekbank A.Ş. hisse senetleri için ayrılabilcek değer düşüklüğü karşılığı, $60.000 \times 110 = 6.600.000,00 - [(5.575.000,00 + 1.000.000,00) = 6.575.000,00] = 25.000,00$ TL olarak hesaplanacaktır.

13- Mükellef kurum tarafından bu işlem için ayrılan ve karşılık giderleri hesabında kayıt altına alınan 75.000,00 TL, aynı zamanda 2023 hesap dönemi beyannamesi KKEG bileşiminde yer almaktadır. bu karşılık ile ilgili olarak vergisel açıdan yapılabilecek bir işlem bulunmamaktadır.

14- Spinoza Holding A.Ş. tarafından 6 yıl vadeli (uzun vadeli) ve %1 kupon faizli (düşük faizli) çıkarılan tahvilin, ihraç işlemleri ile tahvil alıcılarının ve bir bütün olarak işlemin KVK'nın 13'üncü maddesi uyarınca emsale uygun olması ve Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı müessesesi yönünden uygunluğunun kontrolü de gerekmektedir.

YANIT 2 (10 PUAN):

Soruda yer verilen işlemlerin vergilendirilmesine yönelik olmak üzere;

- 1-** VUK'un 3 ve 325/A maddeleri düzenlemeleri,
- 2-** KVK'nın 5/1-a ve 10/g maddeleri düzenlemeleri,
- 3-** 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği'nin "10.4. Girişim Sermayesi Fonu" başlıklı düzenlemesi,
- 4-** Soru özelinde yer alan işlemlerin vergilendirilmesini açıklayıcı mahiyette olup, GİB tarafından verilen (örnek olsun);

- 20.12.2019 tarih ve ...-30813 sayılı,
- 09.06.2022 tarih ve ...-310885 sayılı,
- 16.07.2019 tarih ve ...-13838 sayılı,

özelgelerin içeriği düzenleme, açıklama ve vergisel değerlendirmeler ışığında;

1- İlgili VUK ve KVK düzenlemeleri uyarınca, Sermaye Piyasası Kurulu denetimine tabi tam mükellef kurum olan Schopenhauer Girişim Sermayesi Ortaklığı A.Ş.'ye yatırım yapmak amacıyla, (10.11.2022 tarihinde 1.000.000,00TL tutarında) girişim sermayesi fonu ayrılabilir.

2- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması koşulları, 2022 hesap dönemi Kurumlar Vergisi matrahı ve 31.12.2022 tarihli öz sermaye tutarına (2022 Hesap Dönem Sonu Öz sermayesi olan 10.000.000,00TL) göre değerlendirilecektir. İlgili fon tutarı 30.04.2023 tarihinde verilen 2022 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde dönem Kurumlar Vergisi matrahının saptanmasında dikkate alınmış olduğundan 2023 hesap dönemi beyan ve öz sermaye tutarı (2023 Hesap Dönem Sonu Öz sermayesi olan 12.000.000,00TL) dikkate alınarak ayrıca bir hesaplama yapılmayacaktır.

3- 2023 yılı sonuna dek kullanılması gereken (2022 yılı beyanı üzerinden ayrılabilen) Girişim Sermayesi Fon tutarı, $(10.000.000,00 \times \%20) = 2.000.000,00\text{TL}$ ile $(5.000.000,00 \times \%10) = 500.000,00\text{TL}$ hesaplaması uyarınca en fazla 500.000,00TL olacaktır.

4- Girişim Sermayesi Fonuna alınma işlemi, 2022 hesap döneminin (hesaplarının) kapanmasını takiben 01.01.2023 tarihinden 30.04.2023 tarihine dek gerçekleştirilebileceğinden, 10.11.2022 tarihindeki işlem hatalıdır.

5- Ancak, VUK'un 3'üncü maddesi düzenlemesi uyarınca, ayrılan Fonun 2022 hesap dönemi Kurumlar Vergisi matrahının saptanmasında dikkate alınıp alınmadığı kontrol edilecektir. Bu belirleme ışığında, 2023 hesap döneminde hesaplanan sınırlar içerisinde kalan (500.000,00TL) tutar için ilgili düzenlenmeden yararlanılması mümkündür.

6- Kullanılacak fon tutarının tespitinde 2023 hesap dönemi mali kazanç tutarının (7.054.000,00TL'nin) bir etkisi bulunmamaktadır.

7- 2022 hesap dönemi beyanını oluşturan veriler dikkate alınarak, mükellef kurum tarafından $(700.000,00 - 500.000,00) = 200.000,00\text{TL}$ girişim sermayesi fonunun fazla ayrılmış olduğu saptanmıştır.

8- 26.05.2023 tarihinde, bedeli söz konusu fondan karşılanması üzere Schopenhauer Girişim Fonu A.Ş.'ye ait 300.000,00TL tutarında iştirak hissesi satın alınması işlemi, ayrılan söz konusu fonun ilgili dönem sonuna dek girişim sermayesi ortaklığını/fonuna yatırım yapılması koşulunun (bu tutar kadar) sağlandığını göstermektedir.

9- Fazla ayrılan 500.000,00TL ile 31.12.2023 tarihine dek yatırıma dönüşmeyen 200.000,00TL olmak üzere toplam 700.000,00TL'nin, diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksızın, vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Ancak, 31.12.2023 tarihinde (2023 hesap dönemi) 679-Diğer Ol. Dış. Gel. Kar. Hesabına kaydedilen 700.000,00TL'nin, işlemin gerçek mahiyetine uygun olarak, 10.11.2022 tarihinde fona alınan fazla ayrılan 500.000,00TL kısmının 2022 hesap dönemi, yatırıma dönüşmeyen 200.000,00TL kısmının ise 2023 hesap dönemi vergi matrahlarının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. 2023 hesap dönemi kazancı da bu sonuca göre düzeltilmelidir.

10- Girişim Sermayesi Fonu olarak ayrılan ancak kullanılmayan fonların, işletme varlıklarını içerisindeki durumunun araştırılarak, söz konusu 400.000,00TL tutarındaki nakit varlık üzerindeki 10.11.2022-31.12.2023 tarihleri arasındaki tasarruf ve işlemlerin (ilişkili kişiler/ortaklar tarafından kullanılıp kullanılmadığının) araştırılması ve sonucuna göre ilave vergisel değerlendirmelerin de yapılması şarttır.

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: İşlemle ilgili olarak herhangi bir vergisel değerlendirmeye yapılmaksızın, yalnızca “Fona Alınma” işleminin 31.12.2022 tarihine dek yapılması gerektiği yönyle verilen yanıt 3 (üç) puan verilecektir. Ayrıca, 1.000.000,00TL tutarındaki girişim sermayesi fonu ayrılabilcek sınırı, bu Fon dahil olarak $(5.000.000,00 + 1.000.000,00) \times 10 = 600.000,00$ TL olarak belirleyenlere de fon ayırma sınırının belirlenmesi için öngörülen puan verilmiştir.

YANIT 3 (20 PUAN):

Soruda yer verilen işlemlerin vergilendirilmesine yönelik olmak üzere;

1- GVK'nın 3, 4, 7/a, 40, 61, 94 ve 103'ncü maddeleri düzenlemeleri ile “indirilecek giderler” başlıklı 40'ncı maddesi düzenlemesi,

2- GVK'nın vergi kesintisine yönelik (kesinti zamanı, kesinti matrahı vb) uygulacak esasları düzenleyen 96'ncı maddesi düzenlemesi,

3- KVK'nın 6, 11,13 ve 30'uncu maddeleri düzenlemeleri,

4- 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği'nin “Dar Mükellefiyyette Vergi Kesintisi” başlıklı 30'ncu Bölümü ile 11.13'üncü ayırmında yer alan açıklamalar,

5- KDVK'nın 1, 6, 8, 9, 10, 20 ve 24'üncü maddeleri düzenlemeleri,

6- KDV Genel Uygulama Tebliğinin; I-A/6.2 “İşlemlerin Türkiye'de Yapılması”, “I-A.2. Hizmet İhracı”, I/C-2.1.2.1 "İkametgâhi, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı ve "III/A-5.3.Kur Farkları" başlıklı ayırmaları açıklamaları,

7- 60 No.lu KDV Sirkülerinin (1.1.1.) bölümü açıklamaları,

8- 4 Seri No'lu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği açıklamaları,

9- Soru özelinde yer alan işlemlerin vergilendirilmesini açıklayıcı mahiyette olup, GİB tarafından verilen (**örnek olsun**);

-25.12.2023 tarih ve ...-1514959 sayılı,

-28.07.2023 tarih ve ...-29814 sayılı,

-06.06.2022 tarih ve ...-9329 sayılı,

-09.03.2021 tarih ve ...-4295 sayılı,

-25.12.2020 tarih ve ...-967379 sayılı,

-11.11.2020 tarih ve ...-101254 sayılı,

-11.02.2020 tarih ve ...-159465 sayılı,

-17.06.2022 tarih ve ...-687706 sayılı,

-26.02.2019 tarih ve ...-174596 sayılı,

özelgelerin içerdığı düzenleme, açıklama ve vergisel değerlendirmeler ışığında;

1- Almanya'da yerleşik Feuerbach Financial Consulting GMBH'den, Almanya'da yapılabilecek finansal yatırım olanaklarının araştırılması ile Avrupa Finansal Piyasalarının orta ve uzun vadeli görünümüne dair etüt ve danışmanlık hizmeti karşılığı ödenen bedel aktifleştirilerek, sonucu görüş ve önerileri içeren Raporun kullanıldığı/faydalandığı hesap dönemleri itibariyle giderleştirilecektir. Hizmet karşılığı ödenen 1.500.000,00TL'nin tamamının 2023 hesap döneminde 760-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabına kayıt edilmesi ve dönem kazancının tespitinde dikkate alınması hatalıdır.

2- Almanya'da yerleşik Feuerbach Financial Consulting GMBH tarafından verilen hizmet, dar mukellef kurum tarafından verilen serbest meslek niteliğini haiz olduğundan, yapılan ödemeler üzerinden KVK ve ÇVÖA hükümleri uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacaktır.

3- Ancak verilen hizmetten Türkiye'de faydalandığından, hizmet karşılığı olarak belirlenen toplam 50.000,00Avro (1.500.000,00TL), matrah kabul edilmek üzere 01.10.2023 tarihinde düzenlenen fatura uyarınca KDVK'nın 9'uncu maddesi gereği (1.500.000,00 x%20)=300.000,00TL KDV tevkifi yapılarak beyan edilecektir.

4- Bedeli henüz ödenmeyen/tahsil edilmeyen döviz cinsinden işlemlerde yıl sonrasında ve geçici vergi dönemlerinde, VUK uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmayacaktır/tevkif edilmeyecek olduğundan, 31.12.2023 tarihi itibariye hizmet bedelinin ödenmeyen 10.000,00Avro kısmının dönem sonu değerlemesi kaynaklı herhangi bir KDV kesintisi yapılmayacaktır. 10.000,00Avro ödemenin yapılacağı tarihte olacak olası kur farkının ise KDV tevkifatına için konu edileceği tabiidir.

5- Pandemi koşulları gerekçelendirilerek İngiltere'ye yerleşen ve tam zamanlı olarak o ülkeden çalışan şirket müdürü Bernard SHAW'un dar mukellef gerçek kişi olarak kabul edilmesi, ancak adı geçen Türkiye'de yerleşik bir işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışılması karşılığı yapılan (10.000,00Avro aylık ücret, yıllık 1.000.000,00TL konaklama bedeli ve 500.000,00TL performans primi ödemesi olmak üzere) 2023 takvim yılı içerisinde yapılan tüm ödemelerin, verilen hizmetin Türkiye'de değerlendirilmesi nedeniyle, GVK'nın 3, 4, 7/3 (a) ve 61'nci ve müteakip düzenlemeleri kapsamında (Türkiye'de elde edilen) ücret geliri (ödemesi) olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

6- Nakden ve/veya hesaben yapılan tüm ödemeler, GVK'nın 94, 96 ve 103'üncü maddeleri uyarınca, Bertrand Russell A.Ş. tarafından Gelir Vergisi tevkifatına tabi tutularak beyan edilecektir.

7- Vergilemede, ödeme karşılığı hizmet bedelinin şirket müdürü olarak çalışan Bernard SHAW tarafından İngiltere'de kurulmuş bulunan şirketi üzerinden faturalandırılmış olmasının bir önemi bulunmamaktadır.

8- Ücret geliri tahakkukuna dayalı olarak düzenlenen söz konusu fatura muhteviyatı KDV'ye tabi değildir.

9- Bernard SHAW'a yapılan ödemenin tamamı, 770-Genel Yönetim Giderleri Hesabına kayıt ile 2023 hesap dönemi gideri olarak dikkate alınacaktır.

10- İngiltere'de yerleşik John Locke Management Ltd'den alınan (İngiltere'de) müşteri bulma ve ihracat alacaklarının tħsili hizmeti karşılığı olarak adı geçen şirkete yapılan ihracat komisyonu ödemesi, bu faaliyetin İngiltere'de elde edilen ticari kazanç doğurucu niteliği gereği KVK kesintisine tabi tutulmayacaktır.

11- İngiltere'de müşteri bulma ve ihracat alacaklarının tħsili hizmetinden doğrudan İngiltere'de yararlanılmış bulunduğundan KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi de yapılmayacaktır.

12- 31.12.2023 tarihinde 25.000,00Avro olarak gerçekleştirilmiş bulunan ödeme, 760-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabına kayıt ile 2023 hesap kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

13- İngiltere'de yerleşik Sartre Modern Arts Co Uk'dan alınan muhasebe ve bankacılık hizmetleri, bu faaliyetin İngiltere'de elde edilen ticari kazanç doğurucu niteliği gereği KVK kesintisine tabi tutulmayacaktır.

14- İngiltere'de verilmekle birlikte, Türkiye'de faydalanan söz konusu hizmet ifaları KDV'nin konusuna girmekte olup, bu hizmet ifası için ödenen tutarlar üzerinden KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

15- Yapılacak KDV tevkifatı açısından, 01.01.2023 tarihinde 750.000,00TL karşılığı yapılan avans ödemesinin bir önemi bulunmamaktadır. KDV tevkifatı, KDV'yi doğuran olaydan (hizmetin yapılmasıından) önce fatura veya benzeri belgeler verilmesi hali hariç, hizmetin ifası (kısım kısım yapılması halinde her bir kısmın ifası) aşamasında gerçekleştirilecektir.

16- Yapılan ödemenin tamamı, 770-Genel Yönetim Giderleri Hesabına kayıt ile 2023 hesap dönemi gideri olarak dikkate alınacaktır.

17- Şirket atıl fonlarının İngiltere'de yerleşik Sartre Modern Arts Co Uk cari hesabında üzerinden kullanılması/finansman temin hizmeti ifası karşılığında adı geçen dar mükellef şirket tarafından 50.000,00Avro faiz (alacak faizi) tahakkuk ettirilmesi işlemi, vergi mevzuatı/uygulamaları açısından uygun bulunmaktadır.

18- Şirket atıl fonlarının, İngiltere'de yerleşik Sartre Modern Arts Co Uk tarafından kurulan para havuzunda değerlendirilmesi işlemi, finansman temini hizmeti ihracının varlığını ortaya koyduğundan tahakkuk ettirilen faiz tutarı KDV'den bağışiktır.

19- 31.12.2023 tarihinde tahakkuk ettirilen 50.000,00 Avro alacak faizi dönem kurum kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

20- İlişkili kişilerden verilen finansman temini hizmetinde tahakkuk ettirilen bedelin KVK'nın 13'üncü maddesi uyarınca emsale uygun olması, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı müessesesi yönünden uygunluğunun kontrolü de gerekmektedir.

Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar: Uluslararası teslim ve hizmet ifalarının vergilendirilmesinde, elde edilen kazancın niteliğinin, dayanak işlem (i-Ticari faaliyet , ii- Serbest meslek faaliyeti ve iii- Gayri maddi hak iktisabı) bağlamında ÇVÖA genel hükümleri ve 4 seri numaralı Genel Tebliğ düzenlemeleri değerlendirilerek tartışılması ve yurt dışında yerleşik gerçek ve tüzel kişiler tarafından elde edilen kazanç türünün de bu değerlendirme çerçevesinde saptanarak, KVK, GVK ve KDVK açısından vergi tevkifatına konu edilmesi ya da edilmemesine dair yapılacak yorum ve tartışmalara da (gayri maddi hak iktisabı/ticari kazanç/serbest meslek kazancı üzerinden yapılan vergisel değerlendirmelerin ve geçişlerin) vergisel niteliğine/kapsam ve düzenleme atıflarına göre, (sorunun a, b, c ve d şıklarındaki) her bir durum için ayrı ayrı 1'er puan verilecektir.

YANIT 4 (10 PUAN):

Soruda yer verilen işlemlerin vergilendirilmesine yönelik olmak üzere;

1- KVK'nın 5/1-e, Geçici 1 ve Geçici 16'ncı maddeleri düzenlemeleri ile 1 Seri Numaralı KVK Genel Tebliği'nin 5.6'ncı Bölümünde yer alan açıklamalar,

2- KDVK'nın 1, 2/5, 17/4-e, 17/4-r, 27 ve Geçici 43'üncü maddeleri düzenlemeleri,

3- Gider Vergileri Kanunu'nun 28,30 ve 31'nci maddeleri,

4- KDV Genel Uygulama Tebliği'nin, "4.5. Banka ve Sigorta Muameleleri Kapsamına Giren İşlemler" genel olarak "II/F-4.16. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan İştirak Hisseleri ve Taşınmazların Satışı" ve özel olarak "II/F-4.16.1.1. 15/7/2023 Tarihinden Önce Kurumların Aktifinde Yer Alan Taşınmazların Satışında İstisna Uygulaması" ile "II/F-4.16.1.2. 15/7/2023 Tarihinden İtibaren Kurumların Aktifine Kaydedilen Taşınmazların Satışı" ayrımlarında yer alan düzenlemeleri,

5- 60 No.lu KDV Sirkülerinin "8.2.4. İki Tam Yıl Süreyle Sahip Olunan Taşınmazların Satışı" başlıklı bölümü açıklamaları,

- 6- 4 Seri Numaralı VİVK Sirküleri,**
- 7- VUK'un 3 ve 328'inci madde düzenlemesi,**
- 8- DVK'nın 1,3 maddeleri ile Eki 2 Sayılı Tablo'nun IV-23'üncü bendi düzenlemesi,**
- 9- Soru özelinde yer alan işlemlerin vergilendirilmesini açıklayıcı mahiyette olup, GİB tarafından verilen (**örnek olsun**);**

- 30.01.2012 tarih ve ...-101 sayılı,
- 23.07.2012 tarih ve ...-165 sayılı,
- 07.04.2014 tarih ve...-35 sayılı,
- 19.09.2022 tarih ve ...-231790 sayılı,
- 16.03.2018 tarih ve ...-116967 sayılı,

özelgelerin içерdiği düzenleme, açıklama ve vergisel değerlendirmeler işliğinde;

1- Bertrand Russell A.Ş. ile Hayekbank A.Ş. arasında ticari sonuçları bulunan ve vergi kanunlarına da uygun biçimde “trampa”, (taraflarca karşılıklı mal teslimi ve hizmet ifası ile sonuçlanan) mal ve hizmet değişimi gerçekleştirılmıştır.

2- Bertrand Russell A.Ş. tarafından 20.11.2021 tarihinde aktife alınmış bulunan ve trampaya konu edilen taşınmazın net aktif değeri, [5.000.000,00- (birikmiş amortismanı 300.000,00TL + Değer Artış Fonu: 1.400.000,00TL olmak üzere)]= 3.300.000,00TL'dir.

3- Trampa konusu taşınmaz, işletme aktifinde 2 tam yıl bulunmadığından dolayı, elde edilen kazanç, KVК'nın 5/1-e, Geçici 1, Geçici 16'ncı, KDVК'nın ise 17/4-r ve Geçici 43'üncü maddeleri düzenlemeleri kapsamında gerek Kurumlar Vergisi gerekse KDV'den istisna tutulmayacaktır.

4- Taşınmaz teslimi karşılığı, Hayekbank A.Ş. tarafından emsaline göre düşük faiz uygulanmak ve promosyon bedeli olarak aktarılmak üzere toplam 4.500.000,00TL bedeli içeren hizmet ifa edilmiş bulunduğundan, söz konusu tutarın satış bedeli olarak kabul edilerek üzerinden (4.000.000,00 x%20)= 900.000,00TL KDV hesaplanarak beyan edilmelidir.

5- Şirket çalışanlarının kişisel harcamalarında kullanılmak kaydıyla Hayekbank A.Ş. tarafından toplam 3.000.000,00TL para puan karşılığı olarak ödenen tutarın (31.12.2023 tarihinde) Diğer Olağan Dışı Gelirler Hesabına kaydedilmesi ve 2024 yılı içerisinde çalışanların bordrolarına yansıtılacak olmasında vergisel bir engel bulunmamaktadır.

6- Trampa işlemi sonucu olarak 2023 hesap dönemi kurum kazancına dahil edilecek tutar; Diğer Olağan Dışı Gelirler Hesabına alınan 3.000.000,00TL ile emsal kredi kullanımına göre 1.500.000,00TL faiz avantajı toplamı olan 4.500.000,00TL üzerinden hesaplanacaktır. Bu bağlamda, trampanın taşınmaz satışı tarafından 2023 hesap döneminde elde edilen kazanç tutarı [4.500.000,00- (5.000.000,00-(1.400.000,00+300.000,00)]=1.200.000,00TL olarak hesaplanacak ve beyan edilecektir.

7- Promosyon ödemelerinin banka tarafından doğrudan iktisadi faaliyeti olan kurumlara yapılması ve yapılan ödemelerin kazanca dahil edilmesi durumunda, ilgili kurum tarafından çalışanlara yapılan ödeme banka promosyonu olma niteliğini kaybetmiş olacağından, bordroya yansıtılan söz konusu ödemelerin, nakden ya da hesaben ödenmesi aşamasında (2024 yılı içerisinde) GVK'nın ücretlerin vergilendirilmesine ilişkin hükümlere göre değerlendirilecek ve vergilendirilecektir.

8- Diğer Olağan Dışı Gelirler Hesabına alınan 3.000.000,00TL için KDVК düzenlemeleri uyarınca herhangi bir vergi hesaplanmayacaktır.

9- Banka tarafından yapılan, ancak mükellef kurum tarafından ücret bordrolarına yansıtılan 3.000.000,00TL promosyon (ücret) ödemesi, ivazlı bir intikal olması nedeniyle veraset ve intikal vergisine tabi tutulmayacaktır.

10- Banka tarafından lehe alınan paraların (verilen kredinin vadesinde ödenecek 4.000.000,00TL faizin) ise ilgili hesap döneminde BSMV'ye tabi tutulması ve yine aynı dönemde finansman gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir.

11- İşlemlerin tarafı bulunan Hayekbank A.Ş.'nin hisse senetlerine sahip bulunulması, bu menkul kıymetlerin temin yöntemi, tutarı, ortaklık payı ve menkul kıymetlerin 110-Hisse senetleri hesabında takip edilmesi gibi ölçütler işığında, bu kurum ile gerçekleştirilen işlemlerle ilgili olarak KVK'nın 13'üncü maddesi uyarınca herhangi bir vergisel değerlendirme ise yapılmaması sonucunu da doğuracaktır.

12- Eki 2 Sayılı Tablo'nun IV-23'üncü bendi düzenlemesi uyarınca kredi sözleşmeleri Damga Vergisinden bağışık bulunduğu hususu da dikkate alınarak, düzenlenen sözleşmede, düzenlendiği tarih itibarıyla içeriğinde belli paraya (bedele) yer verilmemesine karşın, sözleşme döneminde belli paranın varlığına/tespitine imkan veren donelerin/bilgilerin somut olarak mevcut bulunması nedeniyle, kağıt üzerinden (sözleşme) KDV hariç 8.000.000,00TL tutar üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır.

YANIT 5 (15 PUAN):

Soruda yer verilen işlemlerin vergilendirilmesine yönelik olmak üzere;

1- KVK'nın 6, 11,13 ve 30'uncu maddeleri düzenlemeleri,
2- 1 Seri Nolu KVK Genel Tebliği'nin "Dar Mükellefiyyette Vergi Kesintisi" başlıklı 30'ncu Bölümü ile 11.13'üncü ayrimında yer alan açıklamalar.

3- KDVK'nın 1, 6, 8, 9, 10, 21, 30/d ve 35'inci maddeleri düzenlemeleri,
4- KDV Genel Uygulama Tebliğinin; I-A/6.2 "İşlemlerin Türkiye'de Yapılması", "I-A.2. Hizmet İhracı", I/C-2.1.2.1 "İkametgâhi, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı ve " III/C-6.1.Matrah ve İndirim Miktarlarının Değişmesi" başlıklı ayırmaları açıklamaları,

5- 4 Seri No'lulu Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Genel Tebliği açıklamaları,
6- VUK'un 3, 114, 227 ve 229'uncu maddeleri düzenlemeleri,
7- 60 Seri numaralı DVK Genel Tebliğ düzenlemesi,
8- 253 Seri Numaralı VUK Genel Tebliği düzenlemesi,
9- Soru özelinde yer alan işlemlerin vergilendirilmesini açıklayıcı mahiyette olup, GİB tarafından verilen (**örnek olsun**);

- 12.01.2023 tarih ve ...-11511 sayılı,
- 17.11.2017 tarih ve ...-470011 sayılı,
- 05.08.2020 tarih ve ...-569209 sayılı,
- 23.11.2018 tarih ve ...-134979 sayılı,
- 14.08.2012 tarih ve ...-189 sayılı,
- 07.08.2012 tarih ve ...-2459 sayılı,
- 19.02.2015 tarih ve ...-293 sayılı,
- 25.05.2012 tarih ve ...-1720 sayılı,
- 28.09.2020 tarih ve ...-83060 sayılı,
- 18.04.2012 tarih ve ...-198 sayılı,
- 11.11.2016 tarih ve ...-84 sayılı,
- 01.12.2010 tarih ve ...-730 sayılı,

özelgelerin içerdığı düzenleme, açıklama ve vergisel değerlendirmeler ışığında;

1- İngiltere'de yerleşik Sartre Modern Arts Co Uk. ile 22.10.2010 tarihli olarak düzenlenen sözleşme hükümlerine istinaden, Bertrand Russell A.Ş. tarafından yıllık olarak elde edilen satış hasılatına bağlı olarak isim hakkı kullanımını ödemesi gayrimaddi hak iktisabı/edinimi bedeli olarak değerlendirilecektir. Söz konusu hakla ilgili olarak nakden veya hesaben yapılan ödemelerden, (bu gelirleri elde eden kulüplerin mukimi olduğu ülkeler ile olan ÇVÖA hükümleri de dikkate alınarak) KVK'nın 30'uncu maddesinin birinci fıkrasının (b) bendi uyarınca (%20 oranında) kurumlar vergisi kesintisi yapılması gereklidir.

2- İngiltere'de yerleşik dar mükellef kuruma yapılan 3.480.000,00TL ödemeyi, yurt dışındaki kurumun Türkiye'den elde ettiği gayrimaddi hak bedeli olarak vergilendirilmesi, "gayrimaddi hak bedeli" niteliği taşıyan bu ödemeler üzerinden KVK'nın 30'ncu madde düzenlemesi ile ÇVÖA Anlaşmasının ilgili hükmü uyarınca %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Kesilecek Kurumlar Vergisi, ödemeyi brüt tutarı dikkate alınarak ($3.480.000,00\text{ TL}/0,9 \times 10 = 386.667,00\text{ TL}$) olacaktır. Yapılacak KVK kesintisi hesaben ödemeyi yapıldığı Aralık/2023 vergilendirme döneminde beyan edilecektir.

3- Gayri maddi hak kullanımına ilişkin olarak nakden veya hesaben yapılan ödemeler, gayri maddi hak kullanım karşılığını teşkil eden bedeli oluşturduğundan (hizmetten Türkiye'de faydalananlığından) genel oranda KDV'ye tabidir. KDVK'nın 4, 6 ve 9'uncu maddeleri uyarınca, hesaben ödeme gerçekleşmiş olmakla birlikte, her halukarda hizmet ifasının tamamlandığı Aralık/2023 vergilendirme döneminde, net ödeme tutarı üzerinden hesaplanan 696.000,00TL değil, brüt tutar üzerinden ($3.866.667,00 \times \%20 = 773.333,40\text{ TL}$) olarak Bertrand Russell A.Ş. tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

4- KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca kesilen KDV'nin, 391-Hesaplanan KDV Hesabına kayıt ile 1 No'lu KDV beyanına alınması hatalı olup, kesilen KDV'nin 360-Ödenecek Vergi hesabına alınarak 2 No'lu KDV beyannamesi ile beyan edilip ödeneceği gereklidir.

5- Bertrand Russell A.Ş. tarafından 2023 hesap dönemi içerisinde Türkiye'deki müşterileri için uygulanan satış iskontosu, bunlara ödenen ciro primi ve gerçekleşen mal/hizmet iadesi de dikkate alınarak, (20.000,00USD azaltılarak) revize edilmiş bulunan isim hakkı bedeli için düzenlenen credit note'a bağlı olarak herhangi bir KV ve KDV tevkifat düzeltmesi/iadesi yapılmayacaktır.

6- Credit note belgesi VUK düzenlemesi kapsamında düzenlenmesi zorunlu belgeler arasında sayılmamakla birlikte, taraflar arasında gerçekleştirilen ticari, iktisadi ve/veya finansal işlemleri tevsik ve ispat edici niteliği haizdir. Bu açıdan, ciro primi/credit note ve benzeri ithal edilen hizmetin/varlığın fiyatını değiştiren işlemlerle ilgili olarak gerekli faturaların da düzenlenmesi zorunludur.

7- 760-Pazarlama Satış ve Dağıtım Gideri Hesabına kayıt ile 2023 hesap dönemi vergi matrahının tespitinde dikkate alınacak tutar (isim hakkı bedeli) 120.000,00USD olduğundan, revize tutar 20.000,00USD'nin de 2023 hesap dönemi kazancının saptanmasında kazanç unsuru olduğunun kabulü gereklidir. Kurum tarafından revize edilen tutar olan 464.000,00TL'nin 2023 hesap dönemi beyannamesi üzerinden KKEG olarak beyan edilerek dönem kazancının tespitinde dikkate alınmış olması nedeniyle, bu tutar ile ilgili ilave bir vergisel işlem yapılmayacaktır.

8- KDVK düzenlemesi gereği ithal edilen hizmet bedelinin revizesi/ düzeltmesi gereği olarak bu işlem, ithalat aşamasında tahakkuk ettirilen KDV'nin matrahında bir değişikliğe yol açmayacak ve söz konusu revize bedel (20.000,00USD) üzerinden yurt dışındaki kurum adına ayrıca bir KDV hesaplanmayacaktır. Matrahta değişiklik işlemleri ile ilgili olarak KDVK açısından yapılması gereken ilave herhangi bir işlem ve düzeltme bulunmamaktadır.

9- Bu bağlamda, 391-Hesaplanan KDV Hesabı kullanılarak 15.01.2024 tarihinde KDV beyan edilmesi işlemi hatalıdır.

10- VUK'un 112 ile DVK'nın 1 ve 3'üncü maddeleri düzenlemeleri ile 60 Seri Numaralı DVK Genel Tebliğ uyarınca, kağıdın hükmünden Türkiye'de yararlanıldığından düzenlenme tarihindeki (sözleşme muhteviyatındaki belli paranın) TCMB Euro Döviz Satış Kuru esas olmak

üzere Damga Vergisi beyan edilecektir. 22.10.2010 tarihli olarak düzenlenen sözleşmenin damga vergisi kural olarak tarh zamanaşımıza uğramış olmakla birlikte, „zamanaşımı süresinden sonra hükmünden yararlanılmış olması nedeniyle bu verginin, alacağın doğduğu tarih itibariyle yeniden aranılması gereği tabiidir. Bu bağlamda, 22.10.2010 tarihli sözleşme için mütemadiyen hükümlerinden yararlanılması halinde (2023 takvim yılı için) 01.01.2018 tarihinde; yalnızca 2023 yılında hükümlerinden faydalananmış olması halinde ise 01.01.2023 tarihinde itibariyle damga vergisi alacağı yeniden doğacaktır. Ancak ilgili sözleşmede (olası hesaplamalara/sözleşme tarihinde henüz belli olmayan yıllık satış hasılatına atıf yapıldığından ve belli paranın hesaplanabileceği bir tarife/cetvel ve/veya ölçü bulunmadığından Damga Vergisi yönünden yapılacaka bir vergisel değerlendirme bulunmamaktadır.

11- İngiltere'de yerleşik ilişkili tüzel kişi Sartre Modern Arts Co Uk.'den alınan isim hakkı kullanım hizmeti karşılığı tahakkuk ettirilen bedelin KVKK'nın 13'üncü maddesi uyarınca emsali uygun olması, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı müessesesi yönünden uygunluğunun kontrolü de gerekmektedir.

Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar: Gerekli vergisel değerlendirmeler yapılarak, Sartre Modern Arts Co Uk. ile 22.10.2010 tarihli olarak düzenlenen sözleşme hükümlerine göre “belli paranın” ortaya konulabileceği varsayıma göre verilecek yanılara da, Damga Vergisi yanıtı için öngörülen puan verilecektir.

YANIT 6 (10 puan):

Soruda yer verilen işlemlerin vergilendirilmesine yönelik olmak üzere;

1- GVK'nın 40, 61, 63, 94 ve vergi tarifesine başlıklı 103'ncü maddeleri düzenlemeleri ile “indirilecek giderler” başlıklı 40'ncı maddesi düzenlemesi,

2- 166 ve 174 seri numaralı GVK genel tebliğleri düzenlemeleri,

3- VUK'un 3 ve 179'uncu maddeleri düzenlemeleri,

4- 1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Muhasebenin Temel Kavramları ve Politikalarına dair bölüm açıklamaları,

5- KDVK'nın 29'uncu maddesi düzenlemesi,

6- Soru özelinde yer alan işlemlerin vergilendirilmesini açıklayıcı mahiyette olup, GİB tarafından verilen (**örnek olsun**);

-20.08.2013 tarih ve ...-78 sayılı,

-11.04.2017 tarih ve ...-16071 sayılı,

-28.04.2011 tarih ve ...-387 sayılı,

-24.09.2020 tarih ve ...-704573 sayılı

-30.03.1992 Tarih ve 11013-6-900 sayılı,

özelgelerin içерdiği düzenleme, açıklama ve vergisel değerlendirmeler ışığında;

1- 2022 ve 2023 hesap dönemlerine ait olmak üzere ilgili yıllarda ödenmeyen 1.000.000,00TL tutarındaki SGK primi, ödendiği 2024 hesap dönemi giderleri arasında yer alacaktır.

2- Beyan sistemiğinin sonucu olarak, Aralık/2023 dönemine ait olup, 2024 Ocak ayı içerisinde ödenen kısım hariç olmak üzere, 2024 yılında ödenen (01.01.2024 tarihinden 2023 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinin verilme tarihi olan 30.04.2024 tarihine dek) ödenen SGK primlerinin 2023 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde vergi matrahından indirim olarak dikkate alınması hatalıdır.

3- Ücret nakden veya hesaben ödeme yapılmasına bağlı olarak vergilendirileceğinden, iş sözleşmesi kaynaklı olarak tahakkuk edecek ücretler (2023 yılına ait olup 2024 yılında ödenen sosyal yardım ve maaş farkları), nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı yılın ücret ödemesi olarak kabul edilmek suretiyle GVK'nın 94 ve 103'ncü maddeler uyarınca vergilendirilecektir. Söz konusu ödeme üzerinden kesilen gelir vergisi, nakden veya hesaben ödemenin yapıldığı (Ocak- Nisan 2024) vergilendirme dönemlerinde beyan edilecektir.

4- Söz konusu ücret ödemeleri ile ilgili olarak 2023 yılı kayıtlarında herhangi bir karşılık ayrılmamış bulunulduğundan 2024 yılında (Ocak-Nisan vergilendirme dönemlerinde) tahakkuk ettirilerek vergilendirilen ücret giderleri için, ilgili ödeme için nakden veya hesaben ödeme, dönemsellik ve tahakkuk ilkeleri de dikkate alınarak 2023 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde indirim yapılabilecek, 1.000.000,00 TL, 2023 hesap dönemi Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde dikkate alınabilecektir.

5- 31.12.2023 tarihine dek faturaları gelmediği/belgeleri tamamlanmadığı için kayıtlara alınmayan 2023 hesap dönemine ait 500.000,00TL tutarındaki seyahat harcamaları, mahiyet ve tutar itibarıyle 2023 hesap döneminde kesinleştiği için 2023 hesap dönemi kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

6- 2023 hesap dönemine ait olup 2024 yılında kayıtlara alınan seyahat faturaları kaynaklı KDV indirimlerinin ise 2024 yılı sonuna (31.12.2024 tarihine dek) yapılması mümkündür.

7- 2023 yılında ihraç edilen emtiaya ilişkin, yükleme limanı kaynaklı olduğu ileri sürülen hasarlar nedeniyle, yurt dışı yerleşikler tarafından düzenlenen debit note belgeleri muhteviyatı 150.000,00TL ise, 2023 hesap döneminde mahiyet ve tutar itibarıyle kesinleşmiş ve karşılık ayrılmış olma koşuluyla 2023 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde vergi matrahının tespitinde dikkate alınacaktır.

8- BSMV dahil olmak üzere 2023 yılında Stuart Mill Faktoring A.Ş.'ye temlik edilen alacaklar için bu şirkete, faiz, komisyon olarak tahakkuk ettirilen toplam 50.000,00TL ise, hangi tarihte kayıtlara alınırsa alınsın, 2023 hesap dönemi gideri olarak 2023 hesap dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde matrahtan indirebilecektir.

Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar: Söz konusu ücret ödemeleri ile ilgili olarak 2023 yılı kayıtlarında herhangi bir karşılık ayrılmamış bulunulmasından bahisle, 2024 yılında tahakkuk ettirilerek vergilendirilen ücret giderleri için 2023 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesi üzerinde bir indirim yapılması da söz konusu olmayacağına dair değerlendirmelere de yapılan değerlendirmenin dayanağı mevzuat atıfları ve iç tutarlılık dikkate alınarak ilgili puan verilecektir.

YANIT 7 (20 puan):

Soruda yer verilen işlemlerin vergilendirilmesine yönelik olmak üzere;

1- KVK'nın 5/1-e, 5/1-f ve 13'üncü maddeleri düzenlemeleri,

2- 1 Seri Numaralı KVK Genel Tebliği'nin, "5.6.2.3.4.2. Holding Şirketlerin Durumu", "5.6.2.4.4. Grup Şirketleri Arasındaki İşlemlerin Durumu" ve "5.7. Bankalara, Finansal Kiralama Ya Da Finansman Şirketlerine veya TMSF'ye Borçlu Durumda Olan Kurumlar İle Bankalara Tanınan İstisna" başlıklı ayırmalarında yer verilen idari açıklamalar,

3- 7440 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun düzenlemesi,

4- Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 7440 sayılı Kanun 1 Seri Numaralı Genel Tebliği'nin "C- Kayıtlarda Yer Aldığı Hâlde İşletmede Mevcut Olmayan Kasa Mevcudu ve Ortaklardan Alacakların Beyanı" başlıklı Bölümünde yer alan idari açıklamalar,

5- KDVK'nın 1/1, 1/3-d, 2, 4, 17/4-r, 20, 27 ve 28'inci maddeleri düzenlemeleri,

6- KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "6.2. İcra Dairelerinde Yapılan Satışlar" ve "4.16.3. Bankalara, Finansal Kiralama ve Finansman Şirketlerine Borçlu Olanların ve Kefillerinin Borçlarına Karşılık Yapılan Teslimlere İlişkin İstisna Uygulaması" başlıklı ayırmalarında yer verilen açıklamalar,

7- VUK'un 3'üncü maddesi düzenlemesi,

8- Soru özelinde yer alan işlemlerin vergilendirilmesini açıklayıcı mahiyette olup, GİB tarafından verilen (örnek olsun**);**

- 08.08.2021 tarih ve ...2474 sayılı,
- 09.04.2014 tarih ve ...-848 sayılı,
- 04.09.2013 tarih ve ...-257 sayılı,
- 15.08.2017 tarih ve ...-19 sayılı,
- 26.08.2022 tarih ve ...-19482 sayılı,
- 05.07.2022 tarih ve ...-11127 sayılı,
- 19.08.2013 tarih ve ...-18 sayılı,
- 22.06.2004 tarih ve ...-26346 sayılı,
- 09.04.2021 tarih ve ...-131056 sayılı,
- 06.08.2012 tarih ve ...-2444 sayılı
- 21.02.2012 tarih ve ...-205 sayılı,

özelgelerin içерdiği düzenleme, açıklama ve vergisel değerlendirmeler işliğinde;

1. Bu kapsamda beyan edilen tutarlar ile ödenen vergiler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmediğinden, 7440 sayılı Kanunu'un 6'ncı maddesi düzenlemesi kapsamında beyan edilen ve 31.05.2023 tarihinde "689- Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar Hesabı" içerisinde kayıt altına alınmış bulunan 500.000,00TL ile (beyan üzerinden ödenen) 15.000,00TL verginin 515.000,00TL olarak 2023 hesap dönemi Beyannamesi üzerinden KKEG olarak beyan edilmiş olması yerindedir.

2. İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlar beyan konu edileceğinden mükellef kurum tarafından, 131-Ortaklardan Alacak Hesabı 259.04-Ortaklara Verilen Avanslar Hesabı ile 331-Ortaklara Borçlar Hesabının birlikte değerlendirilmesi ve hesapların net tutarın dikkate alınması yerindedir.

3. Ancak, 331-Ortaklara Borçlar Hesabı Bakiyesi olarak görülen 750.000,00TL'nin 400.000,00TL'lik kısmının Gorki Tasarım ve Mimarlık A.Ş. tarafından 2022 yılında kullanılan banka kredisinin aynı koşullarda Bertrand Russell A.Ş.'ye aktarımından kaynaklanması nedeniyle, bu parasal işlemin reel olduğunun kabulu ve ilgili yasal düzenlemenin gereklisi (7440/6'ncı maddesi kapsamında beyana konu tutarın içeriği/bileşimi/gerçek mahiyeti ile) düzeltmeye konu tutarın belirlenmesinde dikkate alınmaması gereklidir. Bu nedenle, beyana konu tutar net tutarı olan 500.000,00TL değil, $(1.000.000,00 + 250.000,00 - 350.000,00) = 900.000,00$ TL olmalı ve bu tutar üzerinden $(900.000,00 \times \%3) = 27.000,00$ TL vergi ödenmelidir.

4. 7440 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi uyarınca yapılacak beyana esas alınacak tutarlar, 31.12.2022 tarihi itibarıyla düzenlenen bilançolarda yer alan tutarlar olacağinden, beyan tarihi de olan 31.05.2023 tarihi itibarıyle 131-Ortaklardan Alacak Hesabı bakiyesinin 5.000.000,00TL olmasının Kanun hükümlerinden yararlanabilmek açısından bir önemi bulunmamaktadır. Aksi durumda yani, 31.12.2022 tarihi itibarıyle Ortaklardan Alacak Hesabı bakiyesi olarak görülen tutarın 5.000.000,00TL, 31.05.2023 tarihi itibarıyle ise aynı hesapta (131-Ortaklardan Alacak Hesabı) bakiyenin 1.000.000,00TL olması halinde, en fazla 1.000.000,00TL beyanda bulunulabileceği tabiidir.

5. 2 tam yılı aşan süre boyunca Spinoza Holding A.Ş. aktifinde kalmış olması nedeniyle 15.08.2023 tarihinde satın alınan taşınmaz satış işlemi sonucu oluşan kazanç, Spinoza Holding A.Ş. açısından KVK'nın 5/1-e düzenlemesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna edileceği gibi, KDVK'nın 17/4-r madde düzenlemesi gereği KDV'den bağışık olacaktır. Satış işlemi nedeniyle 3.000.000,00TL KDV hesaplanarak Spinoza Holding A.Ş.'ye ödenmesi vergisel açıdan hatalı bir uygulamadır.

6. İlişkili tüzel kişi Spinoza Holding A.Ş.'den, şirketin esas faaliyetinde kullanılmak amacıyla alındığı ileri sürülen ve bedeli (18.000.000,00TL) nakit olarak ödenen taşınmazın, 25.10.2023 tarihinde Almanya'da yerleşik bir diğer ilişkili gerçek kişi Ludwig WITTGENSTEİN'a KDV dahil 18.000.000,00TL bedel ile bu defa 25.10.2024 vadeli çek alınarak satılmış olması, VUK'un 3'üncü maddesi düzenlemesi bağlamında muvazaalı olarak gerçekleştirildiğini ortaya koymaktadır.

7. İşleme konu taşınmazın Spinoza Holding A.Ş.'den Ludwig WITTGENSTEİN'a 18.000.000,00TL'ye satıldığı, bedelinin Bertrand Russell A.Ş. tarafından ödenmiş olduğu anlaşılmakta olup, işlem sonucunda Bertrand Russell A.Ş. tarafından Ludwig WITTGENSTEİN'a 1 yıl süresince faizsiz finansman temin edilmiştir.

8. VUK'un 3 ve KVK'nın 13'üncü maddeleri düzenlemeleri dikkate alınarak ilgili dönem süresince bedelsiz finansman hizmeti verilmesi söz konusu olacağдан Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımları üzerinden değerlendirme yapılacaktır.

9. Emsal faiz oranı kullanılarak yapılacak adatlandırma işlemi sonucu Ludwig WITTGENSTEİN adına tahakkuk ettirilecek faiz tutarı üzerinden kar payı dağıtımına bağlı GVK'nın 94/6'ncı maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılacaktır.

10. Adı geçen kişi adına verilen finansman temini hizmeti, hesaplanacak faiz tutarı, hizmetin emsal bedeli kabul edilerek KDV'ye de tabi tutulacaktır.

11. Gorki Tasarım ve Mimarlık A.Ş.'nin Gogol Finansman A.Ş.'ye olan ve kanuni takibe alınmış 4.000.000,00TL borcuna karşılık Bertrand Russell A.Ş. tarafından ipotek olarak verilen ve 10.08.2023 tarihinde 5.500.000,00TL'ye iktissap edilen taşınmazın, 22.12.2023 tarihinde bu defa icra yoluyla 6.500.000,00TL'ye yine Bertrand Russell A.Ş. tarafından satın alınmış olmasında gerek ticari gerekse vergisel açıdan bir engel bulunmamaktadır.

12. Söz konusu taşınmazın, KVK'nın 5/1-f maddesinde belirtilen biçimde, alacaklı finans kurumuna (bu borçlara karşılık bankalara, finansal kiralama ya da finansman şirketlerine veya bu TMSF'ye) devredilmesi halinde, Bertrand Russell A.Ş. tarafından elde edilen (6.500.000,00 - 5.500.000,00) = 1.000.000,00TL kazancın KVK'nın 5/1-(f) bendi düzenlemesi kapsamında istisnadan yararlanabilecek kazanç kısmı, söz konusu kıymetlerin borçlara karşılık olmak üzere, Gogol Finansman A.Ş.'ye satışından sağlanan hasılatın, bu borçların tasfiyesinde kullanılan kısmına isabet eden tutarla sınırlı olacağдан, 2023 hesap dönemi Kurumlar Vergisi matrahının belirlenmesinde vergiden istisna edilecek tutar, satış hasılatının %69'una isabet eden (4.500.000,00 / 6.500.000,00 x 1.000.000,00) = 690.000,00TL olarak belirlenecekti. Ancak, söz konusu istisna hükmünden yararlanması, sadece taşınmazların bankalara satışı veya devri durumunda mümkün olduğundan, ilgili taşınmazın üçüncü kişilere satışının (icra yoluyla) yapılması halinde, satıştan elde edilen kazanç bankalara olan borçların tasfiyesinde kullanılsa dahi KVK'nın 5/1-(f) bendinde yer alan istisnadan yararlanılabilmesi mümkün bulunmamaktadır.

13. Bertrand Russell A.Ş. ile ilişkili şirket konumunda olan Gorki Tasarım ve Mimarlık A.Ş.'nin Gogol Finansman A.Ş.'ye olan borçları nedeniyle satılan taşınmazın aktifte kayıtlı olan bedelinin gider veya zarar olarak kabul edilmesi mümkün olmayıp söz konusu taşınmazın satış bedelinin (yapılan ödemenin) Gorki Tasarım A.Ş.'den takip ve takip edilmesi, ayrıca ilişkili kişiye kefil olunması nedeniyle yapılan işlemlerin, KVK'nın 13'üncü maddesinde düzenlenen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımları hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği de tabiidir. Bu bağlamda, Gorki Tasarım ve Mimarlık A.Ş. adına Gogol Finansman A.Ş.'ye aktarılmak üzere icra dairesine ödenmiş bulunan 4.500.000,00TL'nin, KVK'nın 13'üncü maddesi

düzenlemeleri de dikkate alınarak tâhsili sağlanmalı ve/veya emsal faiz oranı kullanılarak yapılacak adatlandırma işlemi yoluyla faiz tahakkuk ettilirmelidir.

14. 6.500.000,00TL üzerinden aktifleştirilecek taşınmaz için 31.12.2023 tarihi itibariyle bu tutar üzerinden amortisman ayırbilecektir.

15. Gorki Tasarım ve Mimarlık A.Ş. 2023 hesap döneminde mali zarar beyan etmiş olduğundan, bu kurumdan KVK'nın 13'üncü maddesi düzenlemeleri kapsamında elde edilmiş sayılacak kar payı için KVK'nın 5/1-a maddesi uyarınca iştirak kazançları istisnasından da yararlanılmayacaktır.

16. İcra yoluyla satışı yapılacak olan gayrimenkulün satış tarihi itibariyle Bertrand Russell A.Ş. aktifinde en az iki tam yıl süreyle bulunmaması nedeniyle söz konusu satış işlemi KDVK'nın 17/4-r maddesi düzenlemesi kapsamında değerlendirilmeyecektir.

17. Ayrıca, yine aynı madde gereği olarak KDV istisnası sadece bankalara, finansal kiralama ve finansman şirketlerine olan borca karşılık, banka, finansal kiralama ve finansman şirketlerine yapılacak devir ve teslimler ile bu taşınmaz ve iştirak hisselerinin finansal kiralama ve finansman şirketleri tarafından devir ve tesliminde uygulanır. Borca karşılık banka, finansal kiralama ve finansman şirketleri dışında üçüncü kişilere yapılan satışlar, istisna kapsamında değerlendirilmeyeceğinden, icra dairesinde yapılan satış nedeniyle icra dairesi tarafından KDV hesaplanacak/beyan edilecek ve alıcı Bertrand Russell A.Ş. tarafından ödenecektir.

18. İcra yoluyla yapılan satışlarda verginin mükellefi, 3065 sayılı Kanunun (8/ç) maddesine göre, satışı gerçekleştiren icra daireleri olarak belirlendiğinden, KDV mükellefinin mali icra yoluyla satıldığında ise, KDV mükellefe verilmeyip icra dairesince doğrudan vergi dairesine beyan edilerek ödenmektedir. Müzayedede mahallinde yapılan satış nedeniyle hesaplanan KDV icra dairesince, vergi dairesine beyan edilip aynı süre içinde ödeneceğinden mükellef kurum tarafından bu işlemle ilgili olarak fatura düzenlenmemesi, İcra Müdürlüğü'nden alınacak belgeye istinaden kayıtlardan çıkarılması mümkün bulunmaktadır.