

2018/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Revizyon (1. Oturum)
25 Kasım 2018 Pazar – 18.00-20.00 (Sınav Süresi 2 Saat)

YANITLAMA VE DEĞERLENDİRME AŞAMASINDA DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR
(Lütfen Okuyunuz)

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) 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.

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 sisteme dayalı yapılacak değerlendirmelere ve hesaplamalara da, iç tutarlılığına göre puan verilecektir.

Soru içerisinde yer verilen herhangi bir işlem ve belirlemeye, mükellef kurum nezdinde eleştirilecek bir hususun bulunmadığı sonucuna ulaşılması halinde dahi gerekli değerlendirmeler, vergi türü belirtilmek kaydıyla yapılmalıdır. Yanıtların, ulaşılan vergisel sonuca dair matematiksel hesaplamalar açık biçimde gösterilmelidir.

Her bir tespitin, diğer tespitler yönüyle de ilave sonuçları olabileceğini dikkate alınır.

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 itibarıyle ayrı ayrı gösteriniz. Bu şekilde ortaya konulan matrah farklarına ilişkin tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi gereken vergi ziynet cezalarını hesaplamayınız.

Yanıt kağıtlarına, bu kitabıkta sorulan soruları bir bütün ya da özet olarak ve kanun maddelerini aynen yazmamayı tercih ediniz.

İlk 6 Soru 1. Oturum'da, 7 ila 11'inci sorular ise 2. Oturum'da yanıtlanacak olup, puanlama işlemi aşağıdaki gibi olacaktır.

Soru No	Puanı	Soru No	Puanı
1	8	7	20
2	6	8	8
3	10	9	8
4	10	10	7
5	6	11	7
6	10		

- Mükellef Ünvanı/Vergi Kimlik No: **SÜMER İNŞAAT, İTHALAT İHRACAT VE PAZARLAMA A.Ş.**,
 (SÜMER A.Ş.) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı – 550 000 0101

Faaliyet Konusu: Her türlü emtia alım, satım, ithalat, ihracat, inşaat ve pazarlama faaliyetleri.

Hesap Dönemi: 2016 Hesap Dönemi

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özeti :

Ticari Bilanço Karı	4.760.000,00
KKEG	1.550.000,00
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	500.000,00
Türev İşlemleri Reeskont	300.000,00
Bağış ve Yardım	510.000,00
Transfer Fiyatlandırması Yol.Ört.Kaz.Akt.	200.000,00
Diger	40.000,00
İstisna ve İndirimler	3.310.000,00
Türev İşlemleri Reeskont	50.000,00
Serbest Bölge Kazanç İstisnası	1.000.000,00
KVK 5/1-e İstisnası	1.350.000,00
Bağış ve Yardımlar	760.000,00
4691 Sayılı Kanun Kapsamında Kazanç İst.	150.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	3.000.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	600.000,00

Sermaye Yapısı/İlişkili Kişilere Dair Bilgiler:

Unvanı	Sermaye Payı (%)	Kurum Bilgileri/Dönem Kurumlar Vergisi Matrahı
Antiokos Construction Co Uk.	1	İrlanda Cumhuriyetinde Yerleşik Tüzel Kişi
Babylon Trade Union	1	Alderney Ülkesi (Büyük Britanya Kontrolünde olup, OECD tarafından yayımlanan raporlarda vergi cenneti ülke olarak belirtilmiştir.)
Gılgamış Kültür ve Sanat A.Ş.	10	5.000.000,00 TL
Enkidu Otomotiv A.Ş.	18	250.000,00 TL
Ninova Holding A.Ş.	70	(1.000.000,00 TL) Zarar /Kurumlar Vergisi Matrahı Oluşmamıştır
Marduk Gayrimenkul Yatırım Ortaklıği A.Ş.	-	İlişkili Tüzel Kişi
Hammurabi Basın Yayın A.Ş.	-	İlişkili Tüzel Kişi

Damga Vergisi, Muhtasar Beyanname ve Sorumlu Sifatıyla Verilen KDV Beyanname Bilgileri:

Tüm dönemlere ait beyannameler düzenli olarak verilmiş olup, beyan edilmiş olan işlemlere dair bilgilere, **gereklili olması durumunda** soru içerisinde yer verilmiştir. Soru içerisinde bu vergilerle ilgili bilgi verilmemiş olması halinde, bu vergi türleri ile (BSMV, KKDF dahil) herhangi bir beyan ve ödemede bulunulmadığı kabul edilecektir.

DİĞER BİLGİLER: 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 dönem sonu değerlemelerinde kurlar, 1 USD (Amerikan Doları)=4,00 TL, 1 Avro (Avrupa Para Birimi)= 5,00 TL olarak dikkate alınacaktır.

-Amortisman hesaplamalarında faydalı عمر süresi, soru içerisinde özel olarak belirtilmemişse, gayrimaddi haklar dahil tüm iktisadi kıymetler için 10 yıl olarak dikkate alınacaktır.

-Vergi oranları; KDV için %18, Damga Vergisi için %0948, Kurumlar Vergisi Tevkifatı için %10'dur.

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

-Mükellef kurum tarafından 2016 hesap dönemi içerisinde, soruda verilenler hariç (avans kar payı dahil) başkaca herhangi bir kar payı dağıtımları kararı alınmamıştır.

-Mükellef kurum defter kayıtları ve mali tablolarında, soruda verilenlerin dışında, ortaklar ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen başkaca bir ticari ve mali işlem bulunmamaktadır.

SORULAR VE BAĞLANTILI TESPİTLER:

Mükellef kurumun 2016 hesap dönemi yevmiye defterine yapmış olduğu bazı kayıtlar ile defter kayıtlarının dayanağı (3. kişilerden elde edilenler dahil) bilgi ve belgeler ve (varsayılmaktadır) mukellef kurum temsilcisi açıklamaları aşağıdaki gibidir. Bir kısım kayıtların altındaki notlar, muhasebe fişlerinde veya fatura ve benzeri belgeler üzerinde yer alan açıklamalardan alıntılmıştır.

a/ 6736 Sayılı (Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırmasına İlişkin) Kanun'un 6'ncı maddesi uyarınca (işletmede yer aldığı halde kayıtlarda olmayan) 3303.00 GTİP Numaralı (ÖTVK IV. Sayılı Listede yer alan) "Parfüm" türü emtia ile ilgili olarak aşağıdaki kayıtların (ve bu kayıtlara uygun beyanların) yapıldığı saptanmıştır.

-----10.10.2016-----		
153. Ticari Mallar	100.000	
191. İnd. KDV	10.000	
525- Özel Karşılıklar	100.000	
360- Ödenecek Vergiler	10.000	

Yapılan araştırmada, emtia için beyan edilen bedelin rayiç bedele uygun olduğu anlaşılmıştır.

b/ 6736 Sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi uyarınca (işletmede yer aldığı halde kayıtlarda olmayan) "Makineler" ile ilgili olarak aşağıdaki kayıtların (ve bu kayıtlara uygun beyanların) yapıldığı saptanmıştır.

-----10.10.2016-----		
253. Tesis, Makine ve Cihaz.	200.000	
191. İnd. KDV	20.000	
526- Özel Karşılıklar	200.000	
360- Ödenecek Vergiler	20.000	

Yapılan araştırmada, makineler için beyan edilen bedelin rayiç bedele uygun olduğu anlaşılmıştır.

İşletme kayıtlarına alınan makinelerin tamamı, 11 Kasım 2016 tarihinde, 201.000 TL'ye satılmış olup, satış işlemi ile ilgili olarak aşağıdaki kayıtlar yapılmıştır.

-----11.11.2016-----

320-Satıcılar	201.000
679-Diğer Olağan Gelir ve Karlar	1.000
253-Tesis, Makine ve Cihazlar	200.000

c/ Sümer A.Ş. tarafından 6736 sayılı Kanun kapsamında beyan edilen iktisadi kıymetler için yaratılan 300.000-TL karşılık için kar dağıtım kararı alınmış ve 31.12.2016 tarihi itibarıyle kar dağıtım işlemi gerçekleştirılmıştır. Dağıtılan tutar üzerinden %15 Gelir Vergisi kesintisi yapılmış ve beyan edilmiştir. İşlemle ilgili yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

-----31.12.2016-----

102-Bankalar	52.941,18
525-Özel Karşılık	100.000
526-Özel Karşılık	200.000
331-Ortaklar Cari Hesabı	300.000
360-Ödenecek Vergiler	52.941,18

2- Sümer A.Ş. ile ana bayii Enlil Toptan ve Perakende Ticaret A.Ş. arasında düzenlenen 20 Ağustos 2016 tarihli (1 nüsha) bayilik sözleşmesinde aşağıdaki hususlar bağıtlanmıştır.

a- Sümer A.Ş. tarafından Enlil A.Ş.'ye (2016 yılı net emtia alım tutarının) %5 oranında koşulsuz ciro (alım) primi verilecektir.

b- Enlil A.Ş.'ye, 2016 yılı (emtia) alım bedelinin 1.000.000TL'ye kadar olması halinde %1; 1.000.000TL ila 5.000.000TL arasında olması halinde %1,5; 5.000.000TL ila 7.500.000TL arasında olması halinde %2 oranında performans primi ödenecektir.

c- Enlil A.Ş.'nin yetki alanı içerisinde yeni dağıtım kanalı temini halinde, Enlil A.Ş.'ye her bir yeni alt bayi için 50.000TL aktivite primi ödenecektir.

d- Bayilik ilişkisinin Enlil A.Ş.'den kaynaklanan nedenlerle ihlali halinde 40.000.000 TL (cezai şart) ödenmesi kararlaştırılmıştır.

e- 2016 yılı için performans sonuçlarına göre Enlil A.Ş.'ye marka ve modeli Sümer A.Ş. tarafından belirlenecek 2017 model binek oto verilecektir.

Kayıtların incelenmesinde, taraflar arasında 2016 yılında gerçekleştirilen ticari faaliyetin sonuçları ile sözleşme kapsamında Sümer A.Ş. tarafından 2016 yılından Enlil A.Ş.'ye yapılan ödemelerin aşağıdaki gibi olduğu anlaşılmıştır.

a- 2016 yılı net (emtia) alım tutarı 900.000TL olarak gerçekleştirilen, Enlil A.Ş.'ye 31.12.2016 tarihinde 45.000TL ciro (alım) primi ödenmiştir. Tutar, 760-Pazarlama Satış ve Dağıtım giderleri hesabına kaydedilmiştir.

b- Yıllık alım bedeli 1.000.000TL'yi aşmadığından Enlil A.Ş.'ye herhangi bir performans primi ödemesi yapılmamıştır.

c- (ÖTV-KDV dahil) 59.000TL'ye alınan binek otomobil, 31.12.2016 tarihinde Enlil A.Ş.'ye teslim edilmiştir. 9.000TL KDV 191-İndirilecek KDV, ÖTV dahil 50.000 TL tutar ise 760-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabına kayıt ile dönem kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

3- 01.01.2003 tarihli ve 20 yıllık faaliyet ruhsatı bulunan AHL Serbest Bölge Şubesi ve 12.06.2007 tarihli ve 20 yıllık faaliyet ruhsatı bulunan Avrupa Serbest Bölge Şubesi aracılığı ile gerçekleştirilmiş bulunulan ticari işlemlere dair bilgiler şöyledir.

a-Her iki şubede de herhangi bir imalat faaliyeti bulunmamaktadır. Her iki şube üzerinden de herhangi bir ithalat işlemi gerçekleştirilmemiştir.

b-Avrupa Serbest Bölgesi şubesinden herhangi bir ihracat işlemi yapılmamıştır.

c-AHL Serbest Bölgesinden yurt dışında yerleşik Antikos Construction ve Babylon Trade adlı şirketlere ihracat yapılmakta olup, 2016 yılı toplam ihracat tutarının TL karşılığı 5.000.000TL'dir.

d-Serbest bölge şubeleri faaliyet bilgileri aşağıdaki gibidir.

SERBEST BÖLGE ŞUBESİ	HASILAT	MALİYET	FAİZ VE VADE FARKI GELİRİ	GENEL YÖN. GİDERLERİ	KAZANÇ (TL)
AHL	5.000.000	3.950.000	100.000	50.000	1.100.000
AVRUPA	0	0	50.000	150.000	(100.000 ZARAR)
TOPLAM	5.000.000	3.950.000	150.000	200.000	1.000.000

4- Sümer A.Ş. 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu düzenlemelerine uygun olarak, İTÜ Teknokent yerleşkesi içerisinde (işyeri kiralama suretiyle) faaliyette bulunmaktadır. Teknokent içerisinde yürütülen faaliyete dair teknik ve vergisel bilgi ve işlemler aşağıdaki gibidir.

a-TÜbitak ile 10.05.2015 tarihinde imzalanan "Proje Sözleşmesi" kapsamında ve 1 yıl süre ile desteklenmek koşuluyla, "Uçak Pilotaj Iniş Kalkış Simülasyon Yazılımı Projesi" yürütülmüştür.

b-Proje sonucu üretilen yazılım, 22.04.2016 tarihinde Wings Havayolları A.Ş.'ye 500.000 TL'ye satılmıştır. Teslim bedeli KDVK'nın Geç. 20/1. maddesi, 75.000TL kazanç ise 4691 sayılı Kanun ve 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğ düzenlemeleri uyarınca vergi istisnası kapsamında değerlendirilmiştir.

c-Yazılım üretimi aşamasında yapılan harcamalar aşağıdaki gibidir.

-Mühendis ve Teknokent çalışanlarına yapılan ödemeler	: 300.000 TL
-İlişkili (Ninova Holding A.Ş.'den) alınan hukuk ve teknoloji danışmanlığı:	25.000 TL
-İliksiz kişilerden alınan alt yazılım hizmet alım bedeli	: 75.000 TL
-Döviz cinsinden borçlanmalar sonucu oluşan kambiyo zararı	: 25.000 TL
TOPLAM	: 425.000 TL

d- Sümer A.Ş. tarafından, ilişkili tüzel kişi Enkidu Otomotiv A.Ş.'nin 4691 Sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanunu düzenlemelerine uygun olarak, İTÜ Teknokent yerleşkesi içerisinde TÜbitak destekli olarak gerçekleştirdiği projeye mühendislik desteği verilmiştir. Enkidu A.Ş.'nin proje sonucu oluşan kazancı içerisinde Sümer A.Ş. tarafından ifa edilen hizmetler karşılığı pay 50.000 TL olarak hesaplanmıştır. Bu kazanç kısmını da kapsayan fatura Sümer A.Ş. tarafından 16.06.2016 tarihinde 100.000TL (KDVK Geç. 20/1. Maddesi kapsamında KDV'siz) olarak düzenlenmiştir.

Yapılan araştırmada, Enkidu Otomotiv A.Ş.'nin 2016 hesap dönem KV Beyannamesi üzerinde gösterilen 4691 sayılı Kanun kapsamında elde edilen kazanca dair istisna tutarının (yansıtılan 50.000 TL kazanç istisnasından Sümer A.Ş. yararlandığından) mükerrer istisna uygulanmamak amacıyla 50.000 TL tutarında eksik olarak dikkate alındığı saptanmıştır.

e- Uçak Pilotaj Iniş Kalkış Simülasyon Yazılımı, İTÜ Teknokent şubesinde ek yazılım hazırlanmak suretiyle mobil cihazlara uygun oyun haline de getirilmiştir. Oyunun elektronik ve CD olarak 2016 yılı içerisinde pazarlanmasıdan 25.000TL kazanç elde edilmiştir.

Sümer A.Ş. tarafından İTÜ Teknokent şubesi üzerinden yapılan bu satışlarda KDV hesaplanmamış, 25.000 TL kazanç Kurumlar vergisinden bağıskın tutulmuştur.

5- a-Mükellef kurumun 11.02.2012 tarihinde ($300.000\text{TL} + 54.000\text{TL KDV}$)=354.000TL bedel ile iktisap etmiş olduğu taşınmaz, İstanbul Emniyet Müdürlüğü ile yapılan protokol ile kamu hizmetinde kullanılmak şartıyla bu kuruma (28.10.2016 tarihinde tapu işlemlerinin tamamlanmasını takiben) devredilmiştir. Gayrimenkul değerlendirme şirketlerine yaptırılan değer tespiti sonucu, taşınmazın devir tarihi itibarıyle net değeri 600.000TL olarak saptanmıştır.

300.000 TL tutar, mükellef kurum tarafından Diğer Olağan Dışı Gelir ve Karlar hesabına kayıt ile dönem kurum kazancına eklerek, üzerinden hesaplanan 225.000TL KVK'nın 5/1-e bendi düzenlemesi kapsamında istisna kazanç unsuru olarak değerlendirilmiştir.

b-Sümer A.Ş. tarafından 28.03.2017 tarihinde gerçekleştirilen yönetim kurulu toplantısı sonucu, "570-Geçmiş Yıl Karları" hesabında yer alan 2014 ve 2015 yılı karlarının 250.000TL'lik kısmının muhtelif "Kamuya Yararlı Dernekler" yardım olarak aktarılmasına karar verilmiştir. 31.03.2017 tarihinde söz konusu tutar, kararlaştırılan derneklerle nakit olarak aktarılmış ve yapılan yardım 2016 yılı Kurumlar Vergisi beyannamesinde indirim olarak dikkate alınmıştır.

c- Sümer A.Ş., İstanbul Büyükşehir Belediyesi tarafından tahsis olunan arsa üzerine 120 yatak kapasiteli huzurevi inşaatını 01.10.2015 tarihinde yapılan sözleşme ile üstlenmiştir. Huzurevi inşaatı 15.11.2016 tarihinde tamamlanmış olup, 2015 yılında 150.000 TL ve 2016 yılında 300.000 TL olarak yapılan toplam 450.000 TL harcama, 258-Yapılmakta Olan Yatırımlar hesabında izlenilmiştir. Huzurevinin teslimini takiben aşağıdaki yevmiye kaydı yapılmış ve toplam 510.000TL beyanname üzerinde bağış ve yardım olarak gösterilmek kaydıyla dönem vergi matrahının tespitinde dikkate alınmıştır.

-----15.11.2016-----

760-Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri	510.000
258-Yapılmakta Olan Yatırımlar	450.000
391-Hesaplanan KDV	60.000

6

6- Sümer A.Ş., 2010 yılında Asur A.Ş.'nin 4.000.000TL nominal bedelli hisse senetlerini iktisap etmiştir. Asur A.Ş. tarafından 15.12.2015 tarihinde alınan sermaye artırım kararına iştirak edebilmek için (aynı tarihte/15.12.2015) Hollanda'da yerlesik (ilişkisiz) Nabukadnezar Bank SA'dan 15.12.2018 vadeli 1.000.000 Avro kredi temin etmiştir. Banka, kredi karşılığı olarak Asur A.Ş. hisse senetlerini 1. dereceden rehin ile teminat olarak almıştır.

Sümer A.Ş., 13.12.2016 tarihinde Asur A.Ş. iştirak hisselerinin tamamını 1.100.000 Avro'ya Hollanda'da yerlesik (Nabukadnezar Bank SA şirketi ile ilişkili) Nabukadnezar International Trading Co'ya satmış ve satış bedelinin 1.080.000 Avro kısmı doğrudan "Banka Kredisi Ana Para ve Faiz" ödemesinde kullanılmıştır.

Iştirak hisse satışı sonucu oluşan kazancın %75'lik kısmı (1.125.000 TL) için KVK'nın 5/1-e bendi düzenlemesinden yararlanılmıştır.

Bankaya ödenen 80.000 Avro (400.000 TL) faiz ve tahakkuk ettirilen 100.000 TL kambiyo zararı, 780-Finansman Giderleri hesabında kayıt ile dönem kazancının saptanmasında dikkate alınmıştır.

Mükellef kurum temsilcisi işlemle ilgili olarak; "Asur A.Ş. sermaye artışının ortaklar arası anlaşmazlık nedeniyle gerçekleştirilemediğini, bu hisselerin finansal açıdan işletmeye yük getirdiğini ve işletme sermayesini daha efektif kullanmak istedikleri için elden çıkardıklarını ve bu yönyle Kanun Koyucunun KVK'nın 5/1-e bendi düzenlemesi gereğesinde belirttiği amaca tam olarak uyan bir işlem yaptıklarını" beyan ve ifade etmiştir.

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

GENEL AÇIKLAMA:

Revizyon sınavı; sınavın toplam süresi ve oturum adedi, içeriği vergi türü, konu ve kapsamın genişliği, katılımcıların çeşitliliği ve ölçülmesi gereken bilgi eşiğinin en doğru biçimde saptanabilmesi gibi ölçütler dikkate alınarak, mükellef kurumun muhtelif işlemlerine yönelik her bir sorunun (ve yanıtın) diğer işlem ve sorulardan bağımsız/kendi başına değerlendirilmesine yönelik hazırlanmıştır.

Bu bağlamda, sorunun yöneldiği mükellef kurumun olması gereken 2016 hesap dönemi kurumlar vergisi beyannamesinin hazırlanması, ilgili hesap dönemine ilişkin vergi ziyanının tespiti ve ödenmesi gereken kurumlar vergisi tutarının hesaplanması adaylardan istenilmemiştir.

Bu husus, her iki oturuma dair soru kitabıçığında;

“Her bir işlem veya tespite dair varsa, matrah farkları ile beyan dışı bırakılmış vergi matrahlarını, her bir işlem/tespit bazında vergi türleri itibariyle ayrı ayrı gösteriniz.

Bu şekilde ortaya konulan matrah farklarına ilişkin tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi gereken vergi ziayı cezalarını hesaplamayınız.” Denilmek suretiyle katılımcıların dikkatine sunulmuştur.

Verilecek yanıtlarında; Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Gider Vergileri Kanunu (BSMV), Damga Vergisi Kanunu (DVK), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) 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 ve yanıtların, ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte ve yeterli açıklama içerecek biçimde verilmesi gerekmektedir.

Yapılacak değerlendirmede, ulaşılması beklenilen (doğru) yanıt 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 verilmiştir.

**7
Yanıt anahtarları, soruların mevzuat bağlantıları bakımından en geniş biçimde hazırlanmıştır. Bu bağlamda puanlama, söz konusu yanıt anahtarının içeriği mevzuat açıklamalarının genişliği/kapsamı ölçüt alınarak değil; ulaşılan sonuçlar ile vergisel düzenlemelere yapılan atıfların özü itibarıyle doğruluğu ve veterliği üzerinden yapılmıştır.**

YANIT1: 6736 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinin birinci fıkrası hükmü ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları yasal kayıtlarına intikal ettirmek suretiyle, kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirme imkanı sağlanmıştır. Kayıtlarda bulunmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşların kayıtlara intikal ettirilmesine imkân veren düzenleme, bütün gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır.

Bu kıymetler, bildirim tarihindeki rayiç bedelle değerlenmek suretiyle envanter listesinde gösterilecektir. Rayiç bedel, o kıymetin değerlendirme günü itibarıyla normal alım satım bedelidir. Dolayısıyla bu bedel, mükellefin kendisi tarafından bizzat tespit edilebileceği gibi bağlı olduğu meslek kuruluşuna da tespit ettirilebilecektir. Bildirilen kıymetler yasal kayıt süresi içerisinde kayıtlara intikal ettilecektir.

Uygulamaya yönelik olarak yayımlanan 1 Seri Numaralı Genel Tebliğ'in VI/A Bölümünde ayrıntılı olarak açıklandığı üzere;

i- 6'ncı maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre kayıtsız mal bildiren mükellefler, bu malları satmaları hâlinde, defterlere kaydedilecek satış bedeli kayıtlı değerinden düşük olamayacaktır. Gerçek satış bedelinin kayda alınan bedelden düşük olması hâlinde, kazancın tespitinde kayıtlı bedel dikkate alınacaktır.

ii- Bildirime dahil edilen amortismana tabi kıymetler için amortisman ayrılmayacaktır.

iii- Teslimleri genel orana (%18) tabi makine, teçhizat ve demirbaşlar ile emtianın rayiç bedeli üzerinden %10 oranında KDV hesaplayarak sorumlu sıfatıyla beyan edeceklerdir.

iv- Beyan edilen emtia ait hesaplanarak ödenen KDV, 1 No.lu KDV beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir. Ancak, kayıtlarda yer almayan makine, teçhizat ve demirbaşların rayiç bedeli üzerinden hesaplanarak ödenen KDV'nin indirimi mümkün olmayıp, bu tutar, verginin ödendiği yılın gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

v- Beyan Edilen Kiyimetlerin Kayıtlara İntikali Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, aktiflerine intikal ettirdikleri emtia için ayrı; makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere pasifte karşılık hesabı açacaktır. Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde, sermayenin unsuru sayılacak ve vergilendirilmeyecektir. Öte yandan, makine, teçhizat ve demirbaşlar ayrıca envantere kaydedilecek ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman olarak kabul edilecektir.

vi- Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fikrasının (d) bendiyle, ÖTV'nin konusuna giren malları bu madde kapsamında beyan eden ve alış belgelerini ibraz edemeyen mükelleflerin, bu malların beyan tarihindeki miktarı ve emsal bedeli üzerinden geçerli olan ÖTV'yi bu maddenin birinci fikrasının (c) bendinde belirtilen beyanname verme süresi içinde ayrı bir beyanname ile beyan ederek aynı süre içinde ödemeleri hâlinde, bu mallar bakımından 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (3) numaralı fikrası hükmünün uygulanmaması öngörlülmüştür. Bu şekilde beyan edilerek ödenen ÖTV için vergi cezası kesilmeyecektir.

vii- 6736 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinin birinci fikrasının (d) bendine göre beyan edilecek özel tüketim vergisi (ÖTV) tutarları, aynı fikranın (c) bendi uyarınca beyan edilecek KDV matrahını oluşturan rayic bedelin tespitinde dikkate alınmış olacağından, bu şekilde beyan edilen ÖTV'nin KDV matrahına ayrıca dahil edilmesi söz konusu değildir.

Bu açıklamalar çerçevesinde:

i-İşletmede yer almayan iktisadi kıymetler, tespit olunan rayic bedelleri üzerinden kayıtlara alındıklarından, bedelin saptanması ile ilgili eleştirilecek bir husus bulunmamaktadır.

ii- Beyana konu ticari mallarla ilgili olarak sorumlu sıfatıyla beyan edilen 10.000TL KDV indirim konusu yapılabilecekken, kayıtlara alınan makinelerle ilgili olarak beyan edilen 20.000 TL KDV ise indirim KDV hesaplarından çıkarılacaktır. İndirim KDV olarak dikkate alınamayan 20.000 TL'nin dönem gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir.

iii- Makineler için ayrılan ve 526-Özel Karşılıklar hesabında takip edilen 200.000TL, (birikmiş amortisman hesabına devredilerek) satış işlemi esnasında birikmiş amortisman addolacak ve satış karının saptanmasında dikkate alınacaktır. Makine satış karı 201.000TL olarak hesaplanacaktır.

iv- Makine satış işlemi dışında %18 oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

v- 3303.00 GTİP numaralı emtia için ÖTVK IV sayılı liste kapsamında yer aldığından dolayı, beyan tarihindeki miktarları ve emsal bedelleri ile uygulanmakta olan vergi oranı, maktu ve asgari maktu vergi tutarlarını dikkate alarak, 30 Kasım 2016 tarihine (bu tarih dâhil) kadar ÖTV (ÖTV mükellefiyeti bulunmayan ithalatçılar KDV) yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine verecek, hesaplanan ÖTV'yi de bu süre içinde ödeyecektir. ÖTV matrahının tespitinde KDV ayrıca dikkate alınmayacağıdır.

vi-İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia için özel karşılık hesabında izlenilen 100.000 TL sermayenin unsuru sayılacağından, özel karşılık hesabına kaydedilen bu tutarın ister tüzel, ister gerçek kişi ortaşa/ortaklara dağıtılması halinde herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacak ve söz konusu ödeme kurum kazancına dahil edilmeyecektir. Dolayısıyla kurum tarafından yapılan vergi kesintisi işlemi hatalıdır.

YANIT2:

a-KVK ve KDVK Kapsamında Yapılan Açıklamalar:

Satıcılar tarafından, belirli dönem veya şartların gerçekleşmesine bağlı olarak (satış primi, hasılat primi, yılsonu iskontosu gibi adlarla anılan) kendisinden sürekli mal almında bulunan alıcılarla ödenen ciro primlerinin, elde eden mükellefler yönünden ticari kazanç olarak kabul edilmesi ve tahakkuk ettikleri dönemde vergilendirilmesi gerekmektedir. Ciro primini veren firma açısından ise, söz konusu primin, faaliyeti ile doğrudan ilgili olması ve ticari teamüllere uygun olması şartıyla ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.

Ciro primi KDV Genel Uygulama Tebliği'nde KDV'nın 35'inci maddesi kapsamında matrahta değişiklik yaratan bir unsur olarak kabul edilmiştir. Bu doğrultuda ciro primi işlemine taraf olanlar hesaplarını KDV'nın 35. maddesinde yer alan düzenlemelere göre düzeltcekerlerdir. Yapılacak düzeltme işleminde alıcı tarafından satıcı adına fatura düzenlenecek olup; adına ciro primi faturası düzenlenen satıcı söz konusu primi satış iskontosu olarak dikkate alınacaktır. 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde “611-SATIŞ İSKONTOLARI” no.lu hesabı “Satışla ilgili faturanın düzenlenip satışın gerçekleşmesinden sonra

yapılan her türlü kasa ve miktar iskontoları bu hespta yer alır.” şeklinde tanımladığı için satıcıların yaptıkları ciro primi ödemelerini 611 SATIŞ İSKONTOLARI hesabına kaydetmeleri gerekmektedir.

Bu itibarla, fatura ve benzeri vesikalarda gösterilmeyip belli bir dönem sonunda ya da belli bir ciro aşıldığında yapılan iskontolar nedeniyle KDV matrahında değişiklik vuku bulduğu hallerde düzeltme işlemi, alıcı tarafından satıcı adına bir fatura ve benzeri belge düzenlenmek ve bu amaçla düzenlenenecek belgede, KDV matrahında değişikliğe neden olan iskonto tutarına ilk teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlem için geçerli olan KDV oranı uygulanmak suretiyle yapılacaktır.

24.07.2014 tarih ve 11395140-105[229-2012/VUK-1- . . .]—1948 sayılı özelgede ciro primi olarak verilen emtialarla ilgili olarak aşağıdaki açıklama yapılmıştır.

“.....ürünleri satışı ile istigal eden Kurumunuz tarafından pazar payını artırmak amacıyla belli bir ciroyu aşan müşterilerinize hediyeler verilecegi belirtilerek, söz konusu hediye ürünlerin tesliminde sevk ırsaliyesi ve fatura düzenlenip düzenlenmeyeceği, fatura düzenlenmesi halinde hangi bedel üzerinden düzenlenleneceği ve müşterilerinizin ciro primi olarak verilen hediyeleri fatura ile belgelendirmesinin gerekip gerekmmediği hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

.....

Bu huküm ve açıklamalara göre, şirketiniz tarafından pazar payını artırmak amacıyla belli bir ciroyu aşan müşterilerinize vereceğiniz;

- Ticari araç gibi tescile tabi hediyeler için müşterinize teslim tarihinden itibaren yedi gün içinde müşteriniz adına fatura düzenlenmeniz gerekmektedir.

- Diğer hediyeler için fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Ayrıca, söz konusu hediye ürünlerin taşınması esnasında ise şirketiniz tarafından üzerine "hediyelik ürün" şeklinde bir ibarenin düşüldüğü sevk ırsaliyesi düzenlenmeniz gerekmektedir.

22.03.2006 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.I6.01/KVK-14 sayılı özelgede ise aşağıdaki açıklama yapılmıştır:

“.....Adı geçen şirketin 2005 hesap döneminde belirli bir ciroyu aşan bayilere binek otomobili vermesi ciro pirimi niteliğindedir. Ciro primleri ile ilgili olarak 26 seri no.lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliğinde L bölümünde, ciro primi niteliğindeki kampanyalarda iki teslim söz konusu olduğu belirtilmiştir. Bu açıklamalara göre, Tur. Ltd. Şti. tarafından bayilere verilecek otomobil bayının (belirli bir ciroyu aşmaya yönelik) yaptığı ek bir çalışmasının sonucudur. Dolayısıyla yapılan iş, otomobili veren firmaya karşı verilen bir hizmettir. Hediye edilecek otomobil, yapılan bu hizmetin karşılığı olacaktır. Bu itibarla, otomobili teslim alacak firmaların yaptıkları hizmetin karşılığı teslim aldığıları otomobil için adı geçen şirkete ciro primi faturası kesmesi, otomobil hediye edecek şirketin de yapacağı bedelsiz teslim için fatura düzenlenmesi gereklidir. Bu huküm ve açıklamalara göre, 2005 hesap döneminde belirli bir ciroyu aşmaları nedeniyle hediye olarak otomobil teslim alacak firmaların, bu teslim dolayısıyla otomobili bedelsiz olarak teslim edecek.....Şti.'ne ciro primi faturası düzenlemeleri ve otomobilin değerini “679-Diger olağandi gelir ve karlar” hesabına dahil etmeleri, otomobili hediye olarak verecek söz konusu şirketin de teslim edeceği otomobil için fatura düzenlenmesi gereklidir. Ciro primleri, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi amacıyla yapılan genel giderlerden olup, bu giderlerin dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkündür.”

Bu düzenleme ve açıklamalardan sonucla:

i-Enlil A.Ş.’ye ödenen 45.000TL ciro primi, 2016 hesap dönemi kazancının tespitinde, “Satış İskontoları” hesabına kaydedilmek suretiyle dikkate alınacaktır. Söz konusu tutar KDVK’nın 35’inci maddesi uyarınca matrahta değişiklik niteliğinde olup, Enlil A.Ş. tarafından, ciro primi hesaplanması konu ticari işlemin tabi olduğu KDV oranı uygulanmak suretiyle düzenlenenecek fatura ile belgelendirilecek/kayıtlara alınacaktır.

ii-Binek oto teslimine dair işlemlerin uygunluğu öncelikle, Sümer A.Ş. ve Enlil A.Ş. arasında gerçekleşen ticari faaliyetin hacmi ve sözleşme ile belirlenen performans kriterleri bakımından araştırılmalıdır.

iii-Teslimin, Pazarlama ve Satış Dağıtım Gideri (veya duruma göre satış iskontosu) olarak kabulü halinde “Tescale tabi bir işlem” olarak binek oto devir ve teslimlerinde, iki ayrı kayıt ve beyan yönteminden birisinin tercih edilmesi gerekecektir.

1.Yöntem: Araç satışının doğrudan Enlil A.Ş.’ye, (araç tescilinin de bu şirket adına) yapılması halinde Enlil A.Ş.’nin Sümer A.Ş.’ye 50.000TL +9.000TL (KDV) ciro primi faturası kesmesi sonucunu doğuracaktır. Bu yolla Enlil A.Ş. 50.000TL (Diğer Olağandışı Gelir) beyan ederken, Sümer A.Ş. aynı tutarı satış iskontosu olarak kayıtlarına alacaktır. Otomobil Bayii tarafından Enlil A.Ş.’ye düzenlenen fatura tutarı 50.000TL ise bu kurum tarafından 254-Taşılarda kayıt altına alınacaktır.

2.Yöntem: Araç satışının doğrudan Sümer A.Ş.’ye, (araç tescilinin de bu şirket adına) yapılması halinde ise, Sümer A.Ş.’nin Enlil A.Ş.’ye (araç satışı için), Enlil A.Ş.’nin Sümer A.Ş.’ye (ciro primi için) karşılıklı 50.000TL +9.000TL (KDV) fatura kesmeleri sonucunu doğuracaktır. Otomobil Bayii tarafından Sümer A.Ş.’ye düzenlenen fatura tutarı olan 50.000TL ise bu kurum tarafından 294-Elden Çıkarılacak Stoklar hesabında kayıt altına alınacaktır.

iv-Her iki yöntemde de ilk aktifleştiren kurum (Sümer A.Ş. veya Enlil A.Ş.) tarafından yüklenilen 9.000TL KDV’nin indirilmesi, DVVK’nın 30/b madde düzenlemesi gereği mümkün değildir. Bu tutarın indirim KDV içerisinde çıkarılarak, gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gereklidir.

b-Damga Vergisi İle İlgili Açıklamalar:

i-Sümer A.Ş. ile Enlil A.Ş. arasında 20 Ağustos 2016 tarihinde akdedilen sözleşme için 09 Ağustos 2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe giren 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda yer alan DVK değişikliklerinin dikkate alınması gerekmektedir.

ii—DVK’nın 5inci maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesi, “*Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtlardan, maktu vergiye tabi olanların her bir nüshası ayrı ayrı aynı miktarda; nispi vergiye tabi olanların ise sadece bir nüshası damga vergisine tabidir.*” şeklinde değiştirilmiştir. Bu bağlamda birden fazla nüsha olsa dahi bir nüsha üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır.

iii- 6728 sayılı Kanunun 24/b maddesiyle 488 sayılı Kanunun 6’ncı maddesinin sonuna, “*Pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevkifi, cezai şart gibi bir sözleşmenin müneyyidesi mahiyetinde olan taahhütlerden, başlı başına bir sözleşmeye konu olmadıkça damga vergisi alınmaz.*” şeklinde fikra eklenmiştir.

Bu düzenleme gereği, 09.08.2016 tarihinden sonra düzenlenen sözleşme için aynı asıl işlenmeden kaynaklı sözleşme bedeli ve cezai şart karşılaştırılmayacak, asıl işlem bedeli üzerinden vergileme yapılacaktır.

iv-DVK’nın 6’ncı maddesi uyarınca bir kağıtta, birbirinden ayrı birden fazla işlem bulunması halinde, bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınacaktır. Bu bağlamda, aynı sözleşme kapsamında yer alan performans pirimi ve 50.000TL tutarındaki aktivite primi ayrı ayrı vergilendirilecektir.

v-Belli para ihtiya etmeyen %5 koşulsuz ciro primi ve binek araç teslimi için herhangi bir vergileme yapılmayacaktır.

vi-Performans primi üzerinden vergileme, taliki şart kavramı yorumlanarak yapılacaktır.

Borçlar Kanununun 149-155’inci maddelerinde “*şarta bağlı borçlar*” düzenlenmiştir. Bu maddeler anlamında şart, bir sözleşmenin varlığının veya hukuki sonuçlarının gerçekleşeceği kesin olmayan gelecekteki bir olaya bağlanmasıdır. Bir sözleşmenin hukuki sonuçlarının doğması şartta bağlanmışsa “*taliki=erteleyici şart*” söz konusudur.

Borçlar Kanununun taliki şartı düzenleyen 149’uncu maddesi aşağıdaki gibidir.

“*Bir akın mevzuunu teşkil eden borcun mevcudiyeti, meşkuk bir hadisenin tahakkukuna talik edilmiş ise o akıt şartta bağlı akıt olur. İki taraf hilafını kast etmedikleri halde şartta bağlı akıt, ancak şartın tahakkuku anından itibaren hüküm ifade eder.*”

Erteleyici şartta bağlı sözleşme, şartın gerçekleşmesinden önce tarafları bağlar. Taraflar, şartın gerçekleşmesinden önce de, tek taraflı iradeleriyle sözleşmeden vazgeçmezler. Ancak sözleşme, şart gerçekleşinceye kadar, alacaklarının ifayı isteme hakkı, borçlunun da ifa yükümlülüğü yoktur. Diğer bir deyişle sözleşmede yer alan taliki (erteleyici) şart, gerçekleşene kadar “*menfi bir hukuki durum*”u, şart

gerçekleştikten sonra ise "*müspet bir hukuki durum*"'u ispat ve belli eder, sözleşmenin tarafları namına hak ve yükümlülükler doğurur.

Taliki şart gerçekleştikten sonra ise sözleşmenin ilgili hükümleri işlemeye başlar, borç muacel hale gelir, sözleşmenin tarafları karşı taraftan edimin ifasını talep etme hakkına kavușurlar. Borçlar Kanununun 154'üncü maddesi uyarınca taraflardan biri şartın gerçekleşmesine Medeni Kanunun 2'inci maddesinde ifade edilen iyi niyet kurallarına aykırı olarak engel olursa şart gerçekleşmiş sayılır.

Sözleşmelerde yer alan taliki şartlar, sözleşme imzalandığı andan itibaren sözleşmenin her iki tarafı içinde hüküm ifade eder ve muhtelif hukuki sonuçlar doğurur.

DVK'nın 10'uncu maddesinde açıkça belirtildiği üzere belli para terimi, kağıtların ihtiiva ettiği veya bunlarda yazılı rakamların hasıl edeceğい parayı ifade eder. Başka bir ifadeyle sözleşmede yazılı rakamların matraha dahil edilmesi için sözleşme metni üzerine yazılmış olması ve bir hüküm ifade etmesi yeterlidir.

Sözleşmede yazılı olan, sözleşmenin her iki tarafı içinde hüküm ifade eden, belli bir parasal değer olarak belirlenmiş taliki şart, damga vergisi matrahi olarak dikkate alınmalıdır. Sözleşmede yazan rakamın belli bir şartın gerçekleşmesine bağlanmış olması, taliki şartın nasıl ve ne zaman tekemmel edeceğini sözleşmenin imzalandığı tarih itibarıyle kesinlik kazanmamış olması, sözleşmede açıkça yazan ve hüküm ifade eden rakamın matraha dahil edilmemesi sonucunu doğurmayaacaktır. Keza DVK'nın damga vergisinde vergiyi doğuran olay taliki şartın gerçekleşmesi değil, sözleşmenin imzalanmış olmasıdır.

Buna göre söz konusu sözleşmede verilen sipariş tutarları baz alınarak
1.000.000TL'ye kadar %1-11750.000 arası için %1,5
1.000.000-5.000.000 arası için %1,5

5.000.000-7.500.000 arası için %2 performans primi ödeneceği konusunda anlaşmaya varılmıştır. Görüleceği üzere sözleşmede belli bir parasal tutara (sipariş tutarlarına) bağlanmış olan taliki şartta yer verilmiş olup, bahse konu taliki şart sözleşme imzalandığı andan itibaren şart gerçekleştirinceye kadar menfi, şart gerçekleştikten sonra ise müspet bir hukuki durum yaratmaktadır.

Buna göre sözleşmede yazılı olan, sözleşmenin her iki tarafı içinde hüküm ifade eden, belli bir parasal değer olarak belirlenmiş taliki şart, damga vergisi matrahi olarak dikkate alınmalıdır. Bu noktada mükellef kurum tarafından ödenecek performans primleri damga vergisi matrahi olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Taahhüt, hukukta kişiyi bir şey yapma, bir şeyi verme yahut bir şeyi yapmama borcu altına sokan irade beyanı olarak tanımlanmış olup, bahse konu sözleşmede taahhüt edilen, dolayısı ile damga vergisine tabi olması gereken tutarın mükellef kurum tarafından Enlil A.Ş.'ye ödenecek performans primidir. Şöyled ki; sözleşmede yer alan sipariş tutarları taahhüt edilen performans prim bedelinin ödenmesine ilişkin limitleri belirlemektedir. Bu nedenle sözleşmede ödenebilecek performans prim tutarı belirlenmemiş olsa da sözleşmede yer alan sipariş tutarları ve bu tutarlara uygulanacak oranlar yer aldığından, sözleşmede belli edilen performans priminin hesaplanmasında belirlenen en yüksek parasal tutar olan 7.500.000 TL esas alınarak performans prim tutarı hesaplanabilecektir. Bu durumda sözleşmenin imzalandığı tarih (vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği tarih)itibarıyla ($7.500.000 * \%2 = 150.000$ TL vergilendirmeye esas matrah olarak kabul edilecektir.

Aktivite primi olarak belirlenen 50.000TL'nin de ayrı bir işlem olarak vergilendirileceği tabiidir.
vii-Damga Vergisi matrahi olarak belli para KDV hariç tespit edilecektir.

viii-DVK'nın 24'üncü maddesi gereği, kağıtları imza edenler, kağıtlara ait vergi ve cezanın ödenmesinden müteselsilen sorumludurlar.

YANIT 3:

i-Temel Açıklama: 3218 sayılı Kanunda (6/2/2004 tarih ve 25365 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak, yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiş bulunan) 5084 sayılı Kanunla yapılan düzenleme ile bölgelerde vergi mevzuatına ilişkin hükümlerin uygulanmasına başlanılmış, tam ve dar mükelleflerin bölgedeki gelir ve kurumlar vergisi muafiyeti sona ermiştir. 3218 sayılı Kanuna 5084 sayılı

Kanunun 9'uncu maddesiyle eklenen geçici 3'üncü madde ile de geçiş dönemine ilişkin istisna uygulaması düzenlenmiştir.

25/11/2008 tarih ve 27065 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 5810 sayılı Kanunla Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinde yapılan değişiklikler 1/1/2009 tarihinden geçerli olmak üzere yayımı tarihinde, 6 ncı maddesinde yapılan değişiklik de yayımlandığı tarih itibarıyla yürürlüğe girmiştir.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca, 6/2/2004 tarihine kadar (bu tarih dahil) serbest bölgelerde faaliyyette bulunmak üzere faaliyet ruhsatı almış mükelleflerin, ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere bölgelerde gerçekleştirildikleri faaliyetler dolayısıyla elde ettikleri kazançlar kurumlar vergisinden istisnadır.

Uygulama ile ilgili ayrıntılara 1 seri numaralı KVК Genel Tebliğinde yer verilmiştir. Buna göre; İstisna, sadece faaliyet ruhsatlarında belirtilen süre ile sınırlı olmak üzere serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkindir. Dolayısıyla, serbest bölgelerde şubesi bulunan kurumlar ile kanuni veya iş merkezi serbest bölgelerde olan mükelleflerin, bu bölgeler dışında yürütükleri faaliyetlerden elde ettikleri kazançlar istisna kapsamında değildir.

Serbest Bölgeler Kanununun geçici 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (a) bendinde yer alan istisna, bir kazanç istisnasıdır. Dolayısıyla, mükelleflerin serbest bölgelerdeki faaliyetlerinden elde ettikleri hasılattan bu faaliyetlere ilişkin olarak yapılan giderlerin düşülmESİ sonucu bulunacak kazanç, kurumlar vergisinden istisnadır.

Serbest bölgelerde yürütülen faaliyetlerden doğan alacaklara ilişkin kur farkı ve vade farkı gelirleri istisna kapsamında değerlendirilecektir.

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

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

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

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

Ayrıca serbest bölge şubelerinde kurumlar vergisinden bağışık olarak yürütülen faaliyet sonucu elde edilen kazancın, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç aktarımına konu edilip edilmediği de araştırılmalıdır.

Bu düzenleme ve açıklamalar çerçevesinde;

i-Herhangi bir imalat faaliyeti bulunmayan AHL ve Avrupa Serbest Bölge şubelerinin işlemleri ve kazançları ayrı ayrı kayıt altına alınacak ve değerlendirilecektir.

ii-AHL serbest bölge şube ruhsatına 06.02.2014 tarihinden önce sahip olduğundan, bu şube aracılığı ile yürütülen faaliyetler sonucu elde edilen kazanç KVK'dan istisna tutulabilecek niteliktedir. Avrupa Serbest Bölge Şube ruhsatı 12.06.2007 tarihinde alındığından, bu şube aracılığı ile (imalat faaliyeti olmaksızın) elde edilebilecek kazanç için KVK istisnasından yararlanılamayacaktır.

iii-AHL Serbest Bölge şubesi tarafından elde edilen vade farkı geliri ile satış hasılatına mütenasip görülen faiz geliri, istisna kazanç kapsamında değerlendirilecektir.

iv-Avrupa Serbest Bölge kazancı vergiden bağışık olmadığından, bu şubenin faaliyeti sonucu oluşan 100.000 TL zarar, 2016 hesap dönemi kurum kazancının saptanmasında dikkate alınacaktır.

v-AHL Serbest Bölgesi aracılığı ile gerçekleştirilen 5.000.000TL bedeli ihtaiva eden ihracatının tamamının vergi cennetleri olarak nitelendirilen ülkelerde (Alderney ve İrlanda) kurulu olup, aynı zamanda mükellef kurumla ortaklık ilişkisi bulunan şirketlere yüksek karlılık oranı ihtaiva edecek biçimde yapılmış olması dikkate alınmalıdır.

vi-Aynı zamanda, kazancı vergiden bağışık olan AHL Serbest Bölge Şubesi ile kazancı/zararı dönem kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınan Avrupa Serbest Bölgesi arasındaki, Avrupa Serbest Bölgesi lehine olan faaliyet/hasılat yoğunluğu- genel yönetim gideri orantısızlığı da değerlendirilmelidir.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: AHL Serbest Bölgesi aracılığı ile gerçekleştirilen 5.000.000TL bedeli ihtaiva eden ihracatının tamamının vergi cennetleri olarak nitelendirilen ülkelerde (Alderney ve İrlanda) kurulu olup, aynı zamanda mükellef kurumla ortaklık ilişkisi bulunan şirketlere yüksek karlılık oranı ihtaiva edecek biçimde yapılmış olması tespit edilmekle birlikte, 09.08.2016 tarihinden itibaren KVK'nın 13'üncü maddesinde yapılan değişikliklerin de dikkate alınarak, (Alderney ve İrlanda'da kurulu bulunan şirketler açısından) %10'luk doğrudan ortaklık payı taşınma hususunun ayrıca değerlendirilmesi gerekmektedir.

YANIT4:

i-Temel Açıklama:

a-KVK Açısından Değerlendirme

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

b-KDVK Açısından Değerlendirme:

KDVK'nın Geçici 20/1 maddesinde ise; 4691 sayılı Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununa göre teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan girişimcilerin kazançlarının gelir veya kurumlar vergisinden istisna bulunduğu süre içinde münhasırın bu bölgelerde üretikleri ve sistem yönetimi, veri yönetimi, iş uygulamaları, sektörel, internet, mobil ve askeri komuta kontrol uygulama yazılımı şeklindeki teslim ve hizmetlerin KDV'den müstesna olduğu, hükmü altına alınmıştır.

Konuya ilgili olarak, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan KDV Genel Uygulama Tebliğinin "II/G.2.Teknoloji Geliştirme Bölgelerinde Verilen Teslim ve Hizmetler" başlıklı bölümünde konuya ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

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

Konuya ilgili örnekler aşağıda yer verilmiştir. Örnek 1: Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan bir firmanın, bu bölgede ürettiği “hastane bilgi yönetim sistemleri yazılımı programı” satışı ile bu yazılıma yönelik güncelleme işi Kanunun geçici 20/1inci maddesine göre KDV'den istisna olacaktır. Örnek 2:(A) Ltd. Şti.'nin Teknoloji Geliştirme Bölgesindeki faaliyetleri neticesinde ürettiği bir ürünün lisans, patent gibi gayrimaddi haklara isabet eden kısmı KDV'den istisnadır. Ancak, söz konusu ürünün seri üretime tabi tutulup pazarlanmasıından elde edilen kazancın istisnadan yararlanması mümkün değildir. Ayrıca, Teknokent binası içinde telefon ve internet yardımı ile satış sonrasında müşterilere çağrı destek hizmeti verilmesi durumunda bu hizmetler KDV istisnası kapsamında değerlendirilmez.

60 seri numaralı KDVK Sirkülerinde konu ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

3.6.4 Teknoloji Geliştirme Bölgesinde Faaliyette Bulunanlara Yönelik İstisna

“.....

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

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

KDV Kanununun 30/a maddesinde ise vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin indirim konusu yapılamayacağı hükmeye bağlanmıştır.

Dolayısıyla, KDV Kanununun geçici 20/1inci maddesi kapsamında yapılan teslim ve hizmetler için yüklenilen KDV'nin KDV Kanununun 30/a maddesi gereğince indirim ve iadesi mümkün olmayıp söz konusu

vergi, gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde işin mahiyetine göre gider, maliyet veya kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınabilecektir.

Buna göre, Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyette bulunan bir firmanın;

- Bölgede ürettiği "hastane bilgi yönetim sistemleri yazılımı programı" satışı ile bu yazılıma yönelik güncelleme işi Kanunun geçici 20/1 inci maddesine göre KDV'den istisna olacaktır. Güncelleme dışında bu yazılımla ilgili verilen bakım, destek (otomasyon) hizmetleri istisna kapsamında yer almamaktadır.

- Bölgede ürettiği eğitim yazılımları Kanunun geçici 20/1'inci maddesine göre KDV'den istisna olacaktr. Ancak, bu yazılımlı teknoloji geliştirme bölgesinde faaliyette bulunan firmadan alan firmaların satışları genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi tutulacaktır.

- Kanunun geçici 20/1'inci maddesi kapsamındaki teslim veya hizmetleri KDV'den istisna olacak, web sitesi aracılıyla verdiği reklam hizmeti ise bu kapsamda yer almadiğinden KDV'ye tabi tutulacaktır.

- İşlevlerini yerine getirmek için yazılım kullanan ürün, aygit, eşya vb. donanımlar ile bu donanımlara ilişkin hizmetler istisna kapsamına girmemektedir.

- Bölgede ürettiği yazılımı farklı kişilere satması ya da satışın CD veya elektronik ortamda yapılması istisna uygulanmasına engel değildir. Ancak, bu yazılımın bayilerce satışında istisna uygulanmayacaktır.

- Bölgede üretilen yazılımın Kanunun 11 ve 12'nci maddeleri kapsamında ihraç edilmesi halinde, bu ihracata ilişkin yüklenilen KDV'nin Kanunun 32'nci maddesine göre indirim ve iade konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Bu düzenleme ve açıklamalardan sonuçla;

i-Wing Havayolları A.Ş. için üretilen yazılım projesi, Teknoloji Geliştirme Bölgesi Kapsamında yürütülen faaliyet olarak değerlendirilmeli, bu faaliyet sonucu elde edilen kazanç Kurumlar Vergisinden istisna tutulmalıdır.

ii-1 seri numaralı KVК Tebliğinde 5.12.2.10 bölümlerinde yer alan hususlar ve özel olarak Kazancın tespitinde “Nitelikli Harcama” uygulaması (19.10.2017 tarihinden önce başlanılmış projelere ilişkin olarak 30.06.2021 tarihine dek elde edilen kazançlarda) dikkate alınmayacağından.

iii-Sümer A.Ş. tarafından Enkidu A.Ş.'ye verilen mühendislik desteği üzerinden gelir paylaşımı model alınarak oluşturulan 50.000TL kazancın, yazılımla ilgili istisna kazanç uygulama hakkının bir bütün olarak yazılım firması Enkidu A.Ş.'de bulunması sebebiyle, Sümer A.Ş. 2016 hesap dönemi kazancından bağışık tutulması mümkün bulunmamaktadır.

iv-Döviz cinsinden borçlanmalardan kaynaklı 25.000TL kambiyo zararının istisna kazanç tutarının saptanmasında dikkate alınmaması gerekmektedir.

v-Yazılım üzerinden üretilen oyun CD'lerinin pazarlanmasıdan kaynaklı 25.000TL kazancın söz konusu düzenleme kapsamında vergiden bağışık tutulması söz konusu bulunmamaktadır. Bu kazanç kısmının içerisinde herhangi bir gayri maddi hak payının da bulunmadığı varsayılmıştır.

vi-Sümer A.Ş. tarafından Wings A.Ş.'ye yapılan 500.000TL tutarındaki teslim KDV'ının Geç. 20'nci maddesi uyarınca vergiden bağışık olacaktır.

vii-Sümer A.Ş.'nin Enkidu A.Ş.'ye verdiği mühendislik hizmet bedeli 100.000 TL ile Oyun CD'si satışlarının tamamı üzerinden KDV hesaplanarak beyan edilmesi gerekmektedir.

ii-Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar: Soruda yer verilen işlemlerin Teknoloji Geliştirme Bölgeleri Kanununda yer alan istisna düzenlemesi çerçevesinde yanıtlamasına rağmen;

i-8 Seri numaralı KVК Genel Tebliği ile eklenen “Sınai Mülkiyet Hakkı İstisnası” bağlamında tartışılması,

ii- 2016 hesap dönemi için geçerli olmamakla birlikte, 19.10.2017 tarihinden sonra Resmi Gazete'de yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca (bu tarihten önce başlanılan projelere ilişkin olarak) 30.06.2021 tarihinden itibaren elde edilecek kazançlara uygulanacak "Nitelikli Harcama" düzenlemeleri üzerinden ayrıntılı olarak işlenilerek/karşılaştırılmasına da kısmi puan verilecektir.

YANIT5:

i-Temel Açıklama:

a-KVK Açısından Değerlendirme

KVK'nın "İstisnalar" başlıklı 5'inci maddesinin birinci fikrasının (e) bendi ile (2016 hesap dönemi için yürürlükteki düzenleme olarak); *"Kurumların, en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan taşınmazlar ve iştirak hisselerinin satışından doğan kazançların % 75'lük kısmı vergiden bağışık tutulmuştur."*

Bu istisna, satışın yapıldığı dönemde uygulanır ve satış kazancının istisnadan yararlanan kısmı satışın yapıldığı yılı izleyen beşinci yılın sonuna kadar pasifte özel bir fon hesabında tutulur. Ancak satış bedelinin, satışın yapıldığı yılı izleyen ikinci takvim yılının sonuna kadar tahsil edilmesi şarttır. Bu süreç içinde tahsil edilmeyen satış bedeline isabet eden istisna nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ziyaa uğramış sayılır.

.....

Menkul kıymet veya taşınmaz ticaret ve kiralanmasıyla uğraşan kurumların bu amaçla ellişinde bulundurdukları değerlerin satışından elde ettikleri kazançlar istisna kapsamı dışındadır."

hükümüne verilmiştir.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.6." bölümünde istisnanın uygulanmasına yönelik ayrıntılı açıklamalar yapılmış olup, Tebliğin, "5.6.2.4.1 Taşınmazlar ile iştirak hisselerinin para karşılığı olmaksızın devir ve temliği, trampası ve kamulaştırılması" başlıklı bölümünde,

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

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

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

..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, kamulaştırma işlemleri de söz konusu istisna kapsamında olmakla birlikte, istisnadan faydalанılabilmesi için kamulaştırma bedelinin tahsil edilmesi ve kurumların mali yapısında bir iyileşmenin olması gerekmektedir.

Dolayısıyla, kamulaştırma bedelinin tahsil edilmeyerek İl Emniyet Müdürlüğü'ne (KULLANIM AMACI KAMU KURUMUNA BIRAKILAN) taşınmazın, satışından değil, bağışlanmasıından söz edileceğinden, bu işleme ilgili olarak KVK 5/1-e bendinde yer alan istisna hükümlerinin işletilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Öte yandan, KVK'nın "Diğer İndirimler" başlıklı 10'uncu maddesinin birinci fikrasının;

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

(ç) bendinde ise, genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara **bağışlanan** okul, sağlık tesisi, 100 yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) kapasitesinden az olmamak kaydıyla öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetişirme yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamalar veya bu tesislerin inşası için bu kuruluşlara yapılan her türlü bağış ve yardımlar ile mevcut tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdî ve aynı bağış ve yardımların tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, indirim konusu yapılabileceği

...

(2) Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarında tespit edilecek değeri esas alınır."

hükümüne yer verilmiştir.

Konu ile ilgili açıklamalara 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "10.3.2 Bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde de yer verilmiş olup, anılan Tebliğin "10.3.2.2. Eğitim ve sağlık tesisleri ile dini tesislere ilişkin bağış ve yardımlar" başlıklı bölümünde,

"Eğitim, sağlık ve bakım hizmetleri ile dini hizmetleri geliştirmek ve devam ettirmek amacıyla yapılan harcamalar kurum kazancının tespitinde indirim unsuru olarak dikkate alınabilecektir.

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetişirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi olarak yaptırılacak ibadethaneler ve Diyanet İşleri Başkanlığı denetiminde yaygın din eğitimi verilen tesislerin inşası dolayısıyla yapılan harcamaların,

...

tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Sözü edilen tesislerin yapımı için bente sayılan kuruluşlar dışında yer alanlara yapılan bağış ve yardımlar ise o ylinky kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir."

açıklamaları yer almaktır olup Tebliğin "10.3.2.2.4 Bağış ve Yardımların Belgelendirilmesi" başlıklı bölümünde ise;

"Aynı veya nakdi olarak yapılan bağış ve yardımların kurumlar vergisi mükelleflerince indirim olarak dikkate alınabilmesi için makbuz karşılığı yapılmış olması gereklidir.

Aynı bağış ve yardımın, işletmenin aktifinden veya stokundan çekerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtlen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması yeterlidir.

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

Kamu kurum ve kuruluşları ile imzalanan protokol gereğince kamu arazisi üzerine okul yaptırılması halinde, söz konusu okul inşasına ilişkin olarak yapılan harcamalar, harcamanın yapıldığı yıla ilişkin kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir."

Buna göre;

i-Aktifte kayıtlı bulunan taşınmazın maliyet değeri/kayıtlı değer olan 300.000 TL üzerinden genel bütçeli kamu kurumuna bağışlanması nedeniyle, KULLANIM AMACINA GÖRE KVК'nın 10/1-c ve ç maddeleri uyarınca kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

ii-Mükellef kurum tarafından 225.000 TL tutarında bir kazanç elde edilmediğinden, bu kazanca bağlı olarak KVК'nın 5/1-e bendi kapsamında yapılan işlem ve beyanların düzeltilmesi gerekmektedir.

iii-İstanbul BB'ye yapılan huzurevi inşaatı için yapılan toplam 450.000TL harcama pazarlama ve satış giderlerinden çıkarılmalı ve yalnızca 2016 yılında yapılan kısmı olan 300.000TL 2016 hesap dönemi kazancının tespitinde bağış olarak değerlendirilmelidir.

b-KDVK Kapsamında Yapılan Açıklama:

KDV Kanununun;

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

- 17/2-b maddesinde, Kanunun 17/1 inci maddesinde sayılan, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, bunların teşkil ettileri birliliklere, üniversitelere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, siyasi partiler ve sendikalara, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına, kamu menfaatine yararlı derneklerle, tarımsal amaçlı kooperatiflere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifasının KDV'den istisna olduğu,

- 30/a maddesinde vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası ile ilgili alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV'nin vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği,

- 17/4-r maddesinde, kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimlerin KDV den istisna olduğu; istisna kapsamında teslim edilen kıymetlerin iktisabında yüklenilen ve teslimin yapıldığı döneme kadar indirim yoluyla giderilemeyen KVК'nın, teslimin yapıldığı hesap dönemine ilişkin gelir veya kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınacağı,

hükme bağlanmıştır.

Ayrıca KDV Uygulama Genel Tebliğinin "4.1. Bağış Amacıyla Yapılan İnşaatlarda Durum" başlıklı bölümünde; Bir vergi mükellefinin bağış amacıyla yaptığı inşaatın hesaplarını ayrı tutması (muhasebeleştirmesi) zorunludur. Dolayısıyla indirim hakkı tanınmayan bu işlemle ilgili yükleniği vergiyi, ancak bir maliyet unsuru olarak göz önünde bulundurabilir. Örnek: (A) Anonim Şirketi, Milli Eğitim Bakanlığına bağışlamak üzere bir okul inşaatına başlamıştır. Şirketin bu inşaatla ilgili olarak yaptığı tüm harcamalar ve yükleniği vergiler ayrı hesaplarda izlenecektir. Bu inşaatla ilgili olarak yüklenilen vergiler, şirketin ticari faaliyeti ile ilgili olmadıkından indirim konusu yapılamayacak, ancak bir maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir. Öte yandan, 3065 sayılı Kanunun (17/2-b) maddesi kapsamına girmeyen bağışlar vergiye tabi olacağından, bu şekilde gerçekleştirilen bağışlarda emsal bedel üzerinden vergi hesaplanıp beyan edileceği ve bağışlanan mal dolayısıyla yüklenilen vergilerin indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

Açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre;

i- Şirket aktifinde iki tam yıldan uzun süredir kayıtlı bulunan taşınmazın bağışlanması işlemindeki teslim her ne kadar KDV Kanununun 17/4-r maddesi kapsamında KDV'den istisna olacağı düşünülebilirse de söz konusu işlemin bir satış işlemi olmaması sebebiyle Kanunun 17/2-b maddesi kapsamında KDV'den istisna tutulması gerekmektedir.

ii- İstanbul BB'ye yapılan huzurevi inşaatı için yüklenilen vergiler ise KDVK'nın 17/2-b kapsamında değerlendirilecektir.

iii- Bu bağlamda, teslim ve hizmet ifaları ile ilgili olarak herhangi bir KDV hesaplanması, her iki işlem ile ilgili olarak 54.000 TL ile inşaat için yüklenilen vergi toplamının teslim döneminde KDV indirimlerinden çıkarılarak beyan edilmesi ve aynı tutarda gider ve/veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

c-GVK/KVK Kar Dağıtımına Tevkifatı Kapsamında Değerlendirme:

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendinin (b) alt bendi, KVK'nın 15'inci maddesinin ikinci fıkrası ile 30'uncu maddesinin üçüncü fıkrasında kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. 03.02.2009 tarihli ve 2009/14592, 14593 ve 14594 sayılı Bakanlar Kurulu Kararları uyarınca kâr payları üzerinden yapılacak vergi kesintisi oranları %15 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, "570. Geçmiş Yıl Karları" hesabında takip edilen toplam 250.000TL kar payının, bağış yoluyla veya her ne adla olursa olsun işletmeden çekilmesi halinde, kar dağıtımının yapıldığı tarihteki ortakların hukuki kişiliğine göre kar payı dağıtımına bağlı stopaja tabi tutulması gerekmektedir.

Ayrıca dağıtılan 250.000TL'nin, kurum kazancının tespitinde gider veya indirim olarak dikkate alınamayacağı da tabiidir.

YANIT 6:

i-Temel Açıklama:

Sümer A.Ş. tarafından 15.12.2015 tarihinde (Hollanda'da yerleşik) Nabukednezzar İnt. Trading Co.'ya yapılan Asur A.Ş. iştirak hissesi satışı, (aynı tarihte) Fransa'da yerleşik Nabukadnezzar Bank SA'dan alınan kredi gibi gösterilmiştir.

Alınan kredinin gereklisi olarak ileri sürülen (Asur A.Ş. sermaye artışı) işleminin gerçekleşmemiş olması, kredi karşılığı Asur A.Ş. iştirak hisselerinin 1. dereceden bu Bankaya teminat olarak verilmesi, 13.12.2016 tarihinde gerçekleştirilen resmi satış işlemi sonucu tahakkuk eden tutarın kredinin kapatılmasında kullanılması, gerçek satış işleminin 15.12.2015 tarihinde gerçekleştirildiğini ortaya koymaktadır.

İşlemlerin tarihsel akışında da alınan avansın mahsubundan sonra kalan tutarın tahsili işlemini görmek mümkündür.

i-İştirak halindeki Asur A.Ş.'deki sermaye artışında kullanmak amacıyla Fransa'da yerleşik Nabukadnezzar SA'dan aldığı ileri sürülen kredi gerçek bir kredi niteliğinde olmayıp, iştirak hisselerinin 15.12.2015 tarihinde satışı karşılığı alınan bedeldir. Olayın bu şekilde değerlendirilmesi sonucu, Sümer A.Ş.'nin Fransa'dan temin ettiği kredinin gerçek anlamda bir kredi olmaması dolayısıyla, katlandığı faiz giderlerinin dönem kurum kazancından indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

Bu çözümlemeyi sonucu olarak;

i-Nabukadnezzar Bank SA'dan 15.12.2015 tarihinde kredi olarak aldığı ileri sürülen tutar, (bu bankanın) ilişkili kişi olan Nabukednezzar İnt. Trading Co.'ya 15.12.2015 tarihinde yapılan iştirak hissesi satışı karşılığı alınan bedeldir.

ii-İştirak hissesi satışı 2015 hesap döneminde gerçekleştirildiğinden dolayı Sümer A.Ş., 2016 hesap döneminde KVK'nın 5/1-e bendi kapsamında 1.125.000 TL istisnadan yararlanamayacaktır.

iii-Hisse senedi satışı için bankadan tahsil edilen (ancak kredi olarak kayıtlara alınan) bedel için tahakkuk ettirilen 400.000TL faiz ve 100.000TL kambiyo zararının da dönem giderleri içerisinde tenzil edilmesi gerekmektedir.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Soruda yer verilen durumun çözümlenmesinden bağımsız olarak, konunun yalnızca KVK5/1-e bendi düzenelemesi üzerinden tartışılmaması ve yorumlanması da kısmi olarak puanlanacaktır.

2018/3. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı
Revizyon (2. Oturum)
25 Kasım 2018 Pazar – 20.45-22.45 (**Sınav Süresi 2 Saat**)

YANITLAMA VE DEĞERLENDİRME AŞAMASINDA DİKKAT EDİLECEK HUSUSLAR
(Lütfen Okuyunuz)

Verilecek yanıldarda; Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK), Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu(GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Gider Vergileri Kanunu (BSMV), Damga Vergisi Kanunu (DVK), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK) 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, ulaşan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte ve yeterli açıklama içerecek biçimde verilmesi gerekmektedir.

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, ulaşan vergisel sonuca dair matematiksel hesaplamalar açık biçimde gösterilmelidir.

Her bir tespitin, diğer tespitler yönüyle de ilave sonuçları olabileceğini dikkate alınır.

İşlemlere taraf olan üçüncü kişilerin vergisel durumllarıyla 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. **Bu şekilde ortaya konulan matrah farklarına ilişkin tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi gereken vergi ziynet cezalarını hesaplamayınız.**

Yanıt kağıtlarına, bu kitapçıkta sorulan soruları bir bütün ya da özet olarak ve kanun maddelerini aynen yazmamayı tercih ediniz.

İlk 6 Soru 1. Oturum'da, 7 ila 11'inci sorular ise 2. Oturum'da yanıtlanacak olup, puanlama işlemi aşağıdaki gibi olacaktır.

Soru No	Puanı	Soru No	Puanı
1	8	7	20
2	6	8	8
3	10	9	8
4	10	10	7
5	6	11	7
6	10		

Mükellef Ünvanı/Vergi Kimlik No: SÜMER İNSAAT, İTHALAT, İHRACAT VE PAZARLAMA A.Ş.,
 (SÜMER A.Ş.) Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı – 550 000 0101

Faaliyet Konusu: Her türlü emtia alım, satım, ithalat, ihracat, inşaat ve pazarlama faaliyetleri.

Hesap Dönemi: 2016 Hesap Dönemi

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özeti :

Ticari Bilanço Karı	4.760.000,00
KKEG	1.550.000,00
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	500.000,00
Türev İşlemleri Reeskont	300.000,00
Bağış ve Yardım	510.000,00
Transfer Fiyatlandırması Y.Ö.K.A.	200.000,00
Düzen	40.000,00
İstisna ve İndirimler	3.310.000,00
Türev İşlemleri Reeskont	50.000,00
Serbest Bölge Kazanç İstisnası	1.000.000,00
KVK 5/1-e İstisnası	1.350.000,00
Bağış ve Yardımlar	760.000,00
4691 Sayılı Kanun Kapsamında Kazanç İst.	150.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	3.000.000,00
Hesaplanan Kurumlar Vergisi	600.000,00

Sermaye Yapısı/Ilişkili Kişilere Dair Bilgiler:

Unvanı	Sermaye Payı (%)	Kurum Bilgileri/Dönem Kurumlar Vergisi Matrahı
Antikos Construction Co Uk.	1	İrlanda Cumhuriyetinde Yerleşik Tüzel Kişi
Babylon Trade Union	1	Alderney Ülkesi (Büyük Britanya Kontrolünde olup, OECD tarafından yayımlanan raporlarda vergi cenneti ülke olarak belirtilmiştir)
Gılgamış Kültür ve Sanat A.Ş.	10	5.000.000,00 TL
Enkidu Otomotiv A.Ş.	18	250.000,00 TL
Ninova Holding A.Ş.	70	(1.000.000,00 TL) Zarar /Kurumlar Vergisi Matrahi Oluşmamıştır
Marduk Gayrimenkul Yatırım Ortaklıği A.Ş.	-	Ilişkili Tüzel Kişi
Hammurabi Basın Yayın A.Ş.	-	Ilişkili Tüzel Kişi

Damga Vergisi, Muhtasar Beyanname ve Sorumlu Sifatıyla Verilen KDV Beyanname

Bilgileri: Tüm dönemlere ait beyannameler düzenli olarak verilmiş olup, beyan edilmiş olan işlemlere dair bilgilere, **gerekli olması durumunda** soru içerisinde yer verilmiştir. Soru içerisinde bu vergilerle ilgili bilgi verilmemiş olması halinde, bu vergi türleri ile (BSMV, KKDF dahil) herhangi bir beyan ve ödemedede bulunulmadığı kabul edilecektir.

DİĞER BİLGİLER: 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 dönem sonu değerlemelerinde kurlar, 1 USD (Amerikan Doları)=4,00 TL, 1 Avro (Avrupa Para Birimi)= 5,00 TL olarak dikkate alınacaktır.

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

-Vergi oranları; KDV için %18, Damga Vergisi için %0948, Kurumlar Vergisi Tevkifi için %10'dur.

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

-Mükellef kurum tarafından 2016 hesap dönemi içerisinde, soruda verilenler hariç (avans kar payı dahil) başkaca herhangi bir kar payı dağıtımını kararı alınmamıştır.

-Mükellef kurum defter kayıtları ve mali tablolarında, soruda verilenlerin dışında, ortaklar ve ilişkili kişilerle gerçekleştirilen başkaca bir ticari ve mali işlem bulunmamaktadır.

SORULAR VE BAĞLANTILI TESPİTLER:

Mükellef kurumun 2016 hesap dönemi yevmiye defterine yapmış olduğu bazı kayıtlar ile defter kayıtlarının dayanağı (3. kişilerden elde edilenler dahil) bilgi ve belgeler ve (varsayılmaktadır) mükellef kurum temsilcisi açıklamaları aşağıdaki gibidir. Bir kısım kayıtların altındaki notlar, muhasebe fişlerinde veya fatura ve benzeri belgeler üzerinde yer alan açıklamalardan alıntılanmıştır.

7- Sümer A.Ş. tarafından 2016 yılında çalışanlarına ve/veya çalışanları için yapılan bir kısım ödemeler, ödemeler üzerinden kesilen vergiler (Gelir Vergisi/KDV) ve yapılan ödemelerin dönem kazancı ile ilişkisini gösterir bilgilerin (**10 Ayrı İşlem/Ödeme Şeklinde**) aşağıdaki gibi olduğu saptanmıştır. Ödemelerle ilgili olarak tabloda yer verilenlerin dışında yasal defterlere başkaca bir kayıt/ismen yapılmamıştır.

ÖDEME YAPILAN KİŞİ (ÇALIŞAN)	ÖDEME TARİHİ	ÖDEME KONUSU İŞLEM	ÖDEME GEREKÇESİ	YAPILAN ÖDEME TUTARI (TOPLAM)	GELİR VERGİSİ STOPAJI TOPLAM (GVK 94 ve 103 Mad. Üyarınca)	2016 DÖNEM KAZANCINA ETKİSİ
Ali GÖKTÜRK	10.01.2016	İkale Sözleşmesi ile İş Akdinin Sona Erdirilmesi	4857 SK'nın 7. Maddesi	2010-2016 yılları için 100.000 TL	Ödeme Üzerinden Herhangi Bir Stopaj Yapılmamıştır.	Ödemenin Tamamı 2016 Dönem Giderlerine Dahil Edilmiştir.
Tüm Çalışanlar	20.01.2016	2015-2020 Dönemi Toplu İş Sözleşmesi 2015 Dönemi Ücret Farkları	Toplu İş Sözleşmesi	2015 yılı sözleşme farkı olarak 100.000 TL	Ödeme Üzerinden 2016/Ocak Döneminde Stopaj Yapılmıştır.	Ödemenin Tamamı 2016 Dönem Giderlerine Dahil Edilmiştir.



Alt Taşeron Çalışanları	30.03.2016	Alt İşveren Çalışanlarına Mahkeme Kararı ile Yapılan Ücret ve SGK Prim Ödemeleri	4857 SK'nın 2. Maddesi	2016/Ocak-Mart Dönemi İçin 200.000TL	Ödeme Üzerinden Herhangi Bir Stopaj Yapılmamıştır.	Ödemenin Tamamı 2016 Dönem Giderlerine Dahil Edilmiştir.
Tüm Çalışanlar	10.05.2016	Toplu İş Sözleşmesi Gereği Yapılan Giysi ve Gıda Yardımı	Toplu İş Sözleşmesi	Giysi ve Gıda Malzeme Alımı İçin Fatura Karşılığı (50.000 +5.000 TL KDV)= 55.000 TL Ödeme Yapılmıştır.	Ödeme Üzerinden Herhangi Bir Stopaj Yapılmamıştır.	Ödemenin Tamamı 2016 Dönem Giderlerine Dahil Edilmiştir. Yüklenilen KDV İndirim Konusu Yapılmıştır.
Satış Departmanı Çalışanları	30.06.2016	Performans Artırmak Amacıyla ve Toplu Olarak 7 Gün Antalya Belek'te Kamp Yaptırılması	Yönetim Kurulu Kararı	Konaklama Karşılığı Olarak (20.000 + 1.600)= 21.600 TL Ödeme Yapılmıştır.	Ödeme Üzerinden Herhangi Bir Stopaj Yapılmamıştır.	Ödemenin Tamamı 2016 Dönem Giderlerine Dahil Edilmiştir. Yüklenilen KDV İndirim Konusu Yapılmıştır.
Tüm Çalışanlar	03.07.2016	2015 Yılı Performans Primi Olarak Toplam 3.000.000 TL Ödeme Yapılması. Prim, 2018 yılı sonuna dek işyerinde çalışmak koşuluyla 3 yıl ve 3 eşit taksitte ödenecektir.	Yönetim Kurulu Kararı	30.06.2016 Tarihinde Hesaben 1.000.000 TL Ödenmiştir.	Brüt 1.200.000 TL Ödeme Üzerinden Stopaj Yapılmıştır.	Ödemenin Tamamı 2016 Dönem Giderlerine Dahil Edilmiştir.
Genel Müdür ve Genel Müdür Yardımcıları	01.01.2016	Binek Oto ve Lojman Tahsisi	İş Sözleşmesi	Oto Filo Kiralama Şirketine Aylık (50.000 + 9.000 KDV)= 59.000 TL Ödeme Yapılması. Şirkete Ait Taşınmazlar Tahsis Edilmiştir.	Ödeme Üzerinden Herhangi Bir Stopaj Yapılmamıştır.	Ödemenin Tamamı 2016 Dönem Giderlerine Dahil Edilmiştir. Yüklenilen KDV İndirim Konusu Yapılmıştır.
Çağrı Merkezi Çalışanları	31.12.2016	X Çağrı Merkezi Hizmetleri A.Ş.'nin bordrolu çalışanları olup, işgücü temin hizmeti kapsamında çalıştırılan kişilere Başarı Primi Verilmesi	Çağrı Merkezi Sözleşmesi	Toplam 100.000 TL ödeme yapılmıştır.	Gider Pusulası Düzenlenmek Suretiyle Ödeme Üzerinden %10 Stopaj Yapılmıştır.	Ödemenin Tamamı 2016 Dönem Giderlerine Dahil Edilmiştir.

Genel Müdür Yardımcısı /Türkiye'de Yerleşik Jean Paul SARTRE	Her ayın 15'inci Günü	Fransa Mukimi Şirketin Bordrosundaki (Fransa Uyruğundakı) Çalışana Fransa Mukimi Şirket Tarafından Ödenen Ücretler	İş Sözleşmesi	Fransa Mukimi Şirket Tarafından Jean Paul'e Yapılan Ödemeler Her Ay Sonu İtibarıyle Sümer A.Ş.'ye Fatura Edilmektedir.	Ödeme Üzerinden Herhangi Bir Stopaj Yapılmamıştır.	Ödemenin Tamamı 2016 Dönem Giderlerine Dahil Edilmiştir. Fatura Karşılığı Yapılan Ödeme Üzerinden KDVK'nın 9'uncu Maddesi Uyarınca Vergi Kesintisi ve İndirimi Yapılmıştır.
AHL Serbest Bölge Şubesı Çalışanları	31.12.2016	Çalışanlara 2010- 2016 yılları İçin Ödenen Kidem Tazminatı	4857 SK'nın 14 ve 120. Maddeleri	2014 Yılında ABC A.Ş. ile İmzalanan Hizmet Devir Sözleşmesi İle Devrالىنان Personelle 2010- 2016 Yılı İçin Ödenen 200.000TL Kidem Tazminatı	Ödeme Üzerinden Herhangi Bir Stopaj Yapılmamıştır.	Ödemenin Tamamı 2016 Dönem Giderlerine Dahil Edilmiştir.

8- Sümer A.Ş., 10.03.2016 tarihinde Hitit Yayıncılık A.Ş.'den Gilgamiş Kültür Sanat A.Ş.'nin %5 (yüzde beş) hissesini 2.500.000TL'ye satın almıştır. Söz konusu alım ile ilgili olarak İsviçre'de yerleşik Hattushash Bank'dan 9 ay vadeli 500.000 Amerikan Doları (2.000.000TL) kredi kullanmıştır. Hisse senedi iktisabı ve kredi işlemeye dair diğer bilgiler aşağıdaki gibidir.

a- İsviçre'de yerleşik finans kuruluşuna vade tarihinde (10.12.2016 tarihinde) 25.000 Amerikan Doları (110.000 TL) faiz ödenmiş, ödeme tarihinde ayrıca 50.000 TL kur farkı gideri tahakkuk ettirilmiştir.

b- Hitit Yayıncılık A.Ş.'ye kredi temini ile ilgili olarak 20.000 TL, Türkiye'de yerleşik ABC Bank A.Ş.'ye ise muhtelif kredi aktarım masrafı olarak 30.000TL komisyon/masraf ödenmiştir.

c- Hitit Yayıncılık A.Ş. tarafından bakiye 500.000 TL'nin vadesinde ödenmemesi nedeniyle 75.000TL vade farkı faturası düzenlenmiştir.

d- 110.000 TL faiz, 50.000TL kur farkı ve toplam 50.000TL masraf ve komisyon 780- Finansman Giderleri hesabına, 75.000TL vade farkı ise hisse seneleri hesabına kaydedilmiştir.

e- Mükellef kurum temsilcisi VUK'un 279'uncu maddesi ile 163 seri numaralı VUK Genel Tebliğine uygun işlem yaptıklarını ifade etmiştir.

f- Hazine ve Maliye Bakanlığı, Dünya Bankası ve World Almanac kayıt ve bilgileri üzerinde yapılan araştırmada, İsviçre'de yerleşik Hattushash Bank'ın yalnızca, Hitit Yayıncılık A.Ş.'nin dahil olduğu uluslar arası şirketler grubuna finans sağlamak üzere kurulan özel statülü bir finans kuruluşu olduğu anlaşılmıştır.

g- Türkiye'de yerleşik ABC Bank A.Ş., hisse senedi alım satımına taraf olan şirket grupları ile ilişkili statüde değildir.

9- Sümer A.Ş. 2016 hesap dönemi yıllık transfer fiyatlandırması raporunun düzenlenmesine yönelik olarak "Aralık/2016" döneminde yürütülen denetim çalışmaları sonucu olarak yurt dışında yerleşik ilişkili kişilerle gerçekleştirilen mal ve hizmet alımlarına dair aşağıdaki belirlemeler yapılmıştır. Bu belirlemelere bağlı kalınarak, mükellef kurum tarafından vergi beyanlarına dair (bu maddede) belirtilen düzeltmeler gerçekleştirilmiştir.

a-İrlanda'da yerleşik Antikos Cons. Co.Uk.'dan ithal edilen 1.000.000 TL tutarındaki emtianın emsal bedelinin 800.000TL olduğu belirlenmiştir. Emsal bedel farkının uygulanan transfer fiyatlandırması yönteminin farklılaştırılmasından kaynaklandığı kabul edilerek mal bedelinde herhangi bir düzeltme yapılmamasına, 200.000TL'nin beyanname üzerinde KKEG olarak vergi matrahına eklenmesine karar verilmiştir. İthalat aşamasında tahakkuk ettirilen 180.000TL KDV ise gümrük idaresine ödendiğinden, (aynı zamanda ilgili dönemlerde indirim KDV olarak dikkate alınan bu tutar) KDV indiriminden çıkarılmamıştır.

b- Babylon Trade Union'dan alınan 200.000TL tutarındaki hizmetin 40.000TL tutarındaki kısmının GVK ve KVK kapsamında kabul edilmeyen gider niteliğinde olduğu belirlenmiş olup, bu tutar beyanname üzerinde KKEG olarak beyan edilmiştir. 200.000TL üzerinden KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca sorumlu sıfatıyla 36.000TL KDV beyan edilip ödendiğinden dolayı, KDV indirimini açısından herhangi bir düzeltme yapılmamıştır.

c-Babylon Trade Union'dan ithal edilen 500.000 TL tutarındaki emtiaya dair bu şirketten alınan 31.12.2016 tarihli "Credit Note" ile "2016 yılında muhtelif indirim, iskonto ve primler nedeniyle uluslararası karlılık oranlarının arttığı, bu nedenle mal bedelinin %20 oranında düşürülerek revize edildiği" belirtilerek, kendilerine (20.000 Avro) 100.000TL karşılığı ciro primi faturası düzenlenmesi gereği belirtilmiştir. İlgili faturanın 01.01.2017 tarihli ve KDV'siz olarak düzenlendiği görülmüştür.

10- Sümer A.Ş. tarafından (ilişkisiz) İstar Holding A.Ş.'ye taahhüt edilen ve yapımına 15.04.2014 tarihinde başlanılan "Kültür ve Sanat Merkezi" inşaatı ile ilgili olarak gerçekleştirilen bazı işlemler aşağıdaki gibidir.

a-İnşaat işi 31.12.2016 tarihi itibarıyle tamamlanmamıştır.

b-Hakediş ödemeleri İstar Holding A.Ş. tarafından "Amerikan Doları" üzerinden yapılmaktadır.

c-Hakediş ödemelerinin takip edildiği banka hesaplarında 31.12.2016 tarihi (bilanço günü) itibarıyle kur değerlemesinden kaynaklı 22.000TL kambiyo karı tahakkuk ettirilmiştir.

d-Hakediş ödemesi kaynaklı bir kısım atıl fonların ilişkili tüzel kişilere kullanılarak dolayı (emsaline göre %1 oranında fazla faiz uygulanmak suretiyle) 45.000TL ve zamanında yapılmayan hakediş ödemeleri nedeniyle İstar Holding A.Ş. adına 75.000TL olmak üzere TOPLAM 100.000 TL faiz tahakkuk ettirilerek ilgili şirketlere faturalandırılmıştır. Söz konusu faiz ve kambiyo karı 2016 yılı dönemi kazancı ile ilişkilendirilmemişlerdir.

e- Sümer A.Ş. tarafından, Kültür Sanat Merkezi inşaat işinin sinema salonlarının inşaat işi (malzeme dahil) Sinema İnşaat Ltd. Şti.'ye, iç dış kapı ve güvenlik sistemlerinin kurulumu (malzeme dahil) işi Kapı İnşaat A.Ş'ye 11.11.2016 tarihinde imzalanan sözleşmeler ile 2 ay içerisinde tamamlanmak üzere verilmiştir. Adı geçen işletmelere yapılan ödemeler ve varsa yapılan vergi kesintileri aşağıdaki gibidir. İşler, 11.01.2017 tarihinde tamamlanmıştır.

Şirket	Tarih	Tutar (TL)	Çalışılan Süre (TOPLAM)	İş/Teslim	Vergi Kesintisi
Sinema İnşaat	22.12.2016	300.000	30 Gün	1.Hakediş Ödemesi (inşaat işi)	KVK-KDVK Kesintileri Yapılmıştır.

Sinema İnşaat	29.12.2016	200.000	2 Saat	Projeksiyon Cihazlarının İthali ve Teslimi	Yapılmamıştır.
Sinema İnşaat	10.01.2017	300.000	30 Gün	2. (Son) Hakediş Ödemesi	KVK-KDV Kesintileri Yapılmıştır.
Kapı İnşaat	22.12.2016	250.000	1 Gün	18 Adet İç ve Dış Kapı Teslimi ve Montajı	Yapılmamıştır.
Kapı İnşaat	29.12.2016	100.000	1 Saat	13 Adet İç Güvenlik Arabası Teslimi	Yapılmamıştır.
Kapı İnşaat	10.01.2017	250.000	1 gün	5 Adet Dış Kapı ve Güvenlik Sisteminin Teslimi ve Montajı	Yapılmamıştır.

11- Sümer A.Ş. kayıt ve beyanlarından 2016 yılında Babylon Trade Union adlı işletmeye yapılan bir kısım ödemelere dair bilgilerin aşağıdaki gibi olduğu anlaşılmıştır. Ödemelerin tamamı 2016 hesap dönemi Kurumlar Vergisi matrahının saptanmasında dikkate alınmıştır. Hizmetler yurt dışında yerleşik şirket çalışanları Türkiye'ye gelmeksızın ifa edilmiştir.

Tarih	Tutar (TL karşılığı olarak)	Ödemenin Niteliği	KVK Tevkifatı	KDV Tevkifatı
31.12.2016	50.000	Yurt dışı pazar araştırmaları ve satış desteği bedeli. Yıllık gayri safi ihracat tutarının 0,01'i olarak hesaplanmıştır. Ihracatın tamamı İrlanda'da ve Alderney adasında yerleşik şirketlere yapılmıştır.	Yapılmamıştır	Aralık/2016 döneminde %18 Yapılmıştır.
30.06.2016	100.000	Kalite kontrol, dizayn, hukuk danışmanlık hizmeti bedeli. Hizmetlerin tamamının İngiltere'de verildiği ileri sürülmüştür.	Yapılmamıştır	Yapılmamıştır.
31.12.2016	5.000	Kalite Kontrol, dizayn, hukuk danışmanlık kur farkı tahakkuku	Yapılmamıştır	Yapılmamıştır.
30.12.2016	60.000	Sümer A.Ş.'nin kullanımına tahsis edilen Server cihazı ve bağlı otomasyon/iletim sistemlerinin 2016 yılı kira bedeli. Teçhizat ve cihazlar Türkiye'ye getirilerek kurulmuştur.	Yapılmamıştır.	Aralık/2016 döneminde %18 Yapılmıştır.
15.07.2016	30.000	Sümer A.Ş. merkez ve şubelerinin mimari olarak yenilenmesi amacıyla İngiltere'de yerleşik Mimar Freddy Mercury'den alınan hizmet bedeli. Fatura Babylon Trade Union adına düzenlenmiş olup bu kurum tarafından herhangi bir kar marjı uygulanmaksızın yansıtılmıştır.	Yapılmamıştır	Yapılmamıştır.

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

YANIT 7:

i-Temel Açıklama:

GVK Kapsamında Yapılan Açıklama:

GVK'nın 61'inci maddesinde tanımlı “Ücret”, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olup, 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.

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

.....

(7103 Sayılı Kanunun 7 ncı maddesiyle eklenen bent; Yürürlük: 27.03.2018) 7. Hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar.

Soru kağıdında yer verilen işlemler bakımından ücretin niteliğinin tespiti ile aynı ödeme ve menfaatler (işlem bazında) aşağıdaki gibidir:

1-GVK'nın 27/2'nci bent düzenlemesi gereği, demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerce hizmet erbabına işin icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası) Gelir Vergisinden bağışktır.

Kurumlar tarafından çalışanlarına Kanunda sayılanlar haricinde yapılan aynı yardımlar ve aktarılan menfaatlerin, hizmet erbabına ücretleri dışında net olarak sağlanmış bir menfaat olduğundan, ücret olarak kabul edilmesi ve anılan Kanunun 63 üncü maddesinin son fıkrası uyarınca verildiği gün ve yerdeki ortalama perakende fiyatlarına (KDV dahil) göre değerlendirilmesi sonucu tespit edilen tutarın brütünün bulunarak, bu tutar üzerinden hesaplanacak verginin işverence üstlenilmesi suretiyle GVK'nın 94, 103 ve 104'üncü maddelerine göre işlem yapılması gerekmektedir.

Bu durumda, işçilere ödenen net ücret ile işverence üstlenilen vergi toplamı genel hükümlere göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınacaktır. Söz konusu madde ve malzemelerin piyasadan fatura ile temin edilmiş olması ve fatura tutarlarının gider veya maliyet unsuru olarak muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiği durumda ise sadece net ödeme tutarı ile brüt ödeme tutarı arasındaki farkın gider veya maliyet olarak dikkate alınması gerekmektedir.

2-GVK 25/6'ncı bent düzenlemesi gereği, sosyal sigorta kurumları tarafından sigortalılara yapılan ödemeler;

(7103 Sayılı Kanunun 5 inci maddesiyle değişen bent; Yürürlük: 27.03.2018)7. a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalıştırılanlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabının 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksızın ödenen ücretler tazminat sayılmaz.);

b) Hizmet erbabının tabi olduğu mevzuata göre bu bendin (a) alt bendinde belirtilen istisna tutarının hesabında dikkate alınmak şartıyla, hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar (Bu bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.);

İkale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemelere dair 27.03.2018 tarihinde yapılan değişiklikler ile ilgili olarak **303 Seri numaralı GVK Genel Tebliğinde açıklamalar yapılmıştır.** Yapılan değişiklikle konu hakkındaki tartışmalar sona erdirilmiştir, bu kapsamında yapılan ödemenin ücret olduğu hususuna açıklık getirilmiştir. Dolayısıyla ikale sözleşmesi kapsamında yapılacak ödeme, kadem tazminatından gelir vergisinden istisna edilecek tutar hesap edilirken dikkate alınacak toplam tutar içerisinde yer alacaktır. Aşan kısım gelir vergisine tabi tutulacaktır.

İkale sözleşmesi kapsamında yapılan ödemeler ile ilgili 27.03.2018 tarihinden önceki vergisel uygulama, verilen özelgeler işliğinde benzer biçimde yürütülmektedir.

4857 sayılı Kanun kapsamında ödenen kadem tazminatının, çalışanın geçmişte işverene verdiği hizmet karşılığı yıpranmasının bedeli olarak ödenen bir tazminat niteliğinde olduğu düşünüldüğünde, tarafların iş sözleşmesini karşılıklı olarak anlaşmak suretiyle sona erdirmesi dolayısıyla, çalışana genellikle o işyerindeki çalışma süresi de dikkate alınarak yapılan ödemenin, aynı mahiyette bir kadem tazminatını içерdiğinin kabulu gereklidir. Dolayısıyla, iş akının taraflarca karşılıklı olarak anlaşılmak suretiyle sona erdirilmesi dolayısıyla çalışana ödenmesi öngörülen tutarın; İş akının feshedilmesi halinde aynı çalışanın hak edeceği kadem tazminatına tekabül eden kısmının GVK'nın 25'inci maddesinin 7'nci bendi uyarınca kadem tazminatı olarak dikkate alınması ve bu çerçevede söz konusu tutarın gelir vergisinden istisna edilmesi, bu tutarı aşan kısmının ise hangi ad altında ödenmiş olursa olsun gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

3-166 Seri Nolu GVK Genel Tebliğinde, bir kısım ücret ödemesi ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

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

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

4-5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun "İşveren, işveren vekili, geçici iş ilişkisi kurulan işveren ve alt işveren" başlıklı 12'nci maddesinin altıncı fıkrasında; "Bir işverenden, işyerinde yürüttüğü mal veya hizmet üretimine ilişkin bir işte veya bir işin bölüm veya eklentilerinde, iş alan ve bu iş için görevlendirdiği sigortalıları çalıştıran üçüncü kişiye alt işveren denir. Sigortalılar, üçüncü bir kişinin aracılığı ile işe girmiş ve bunlarla sözleşme yapmış olsalar dahi, asıl işveren, bu Kanunun işverene yüklediği yükümlülüklerden dolayı alt işveren ile birlikte sorumludur." hükmü yer almaktadır. Aynı Kanunun "Primlerin ödenmesi" başlıklı 88 inci maddesinin onbirinci fıkrasında da kuruma fiilen ödenmeye prim tutarlarının, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılmayacağı, belirtilmiştir.

Bu durumda sorumluluk hükümlerine göre, asıl işveren olarak alt işveren tarafından çalıştırılan işçilere ait ödenmeye ücret, tazminat ve sigorta primlerinin, mahkeme kararına istinaden ödenmesi yasal bir zorunluluktur.

Bu kapsamında yapılan ödemelerin ödendiği tarihte kurum kazancının tespitinde dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Ancak yapılan ödemelerin ilgili firmaya rücu edilmek suretiyle sonradan tahsil edilmesi durumunda ise tahsil edilen tutarın tahsil edildiği döneme ilişkin kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

5-Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 11.11 numaralı bölümünde;

"...

Öte yandan, kurum personeline ödenen temettü ikramiyeleri Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesine göre ücret sayıldıgından bu ödemeler kurum kazancının tespitinde ücret gideri olarak dikkate alınmaya devam edilecektir. Söz konusu temettü ikramiyelerinin bilanço günü itibariyle 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 değerlémelerine 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." açıklamaları yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, personele ödenmek üzere performans değerlendirmelerine bağlı olarak belirlenen ve hesap dönemi sonu itibariyle karşılığı ayrılan prim tutarlarına ilişkin gelir vergisi tevkifatı, söz konusu primlerin nakden veya hesaben ödendiği aşamada yapılacaktır. Söz konusu prim, tahakkuk ettirilmelerine bağlı olarak gider kabul edileceklərdir.

6-GVK 23/9'uncu bent düzenlemesi gereği, Genel olarak maden işletmelerinde ve fabrikalarda çalışan işçilere ve özel kanunlarına göre barındırılması gereken memurlarla müstahdemlere konut tedariki ve bunların aydınlatılması, ısıtılması ve suyunun temini suretiyle sağlanan menfaatler ile mülkiyeti işverene ait brüt alanı 100 m²'yi aşmayan konutların hizmet erbabına mesken olarak tahsis suretiyle sağlanan menfaatler (Bu konutların 100 m²'yi aşması halinde, aşan kısma isabet eden menfaat için bu istisna hükmü uygulanmaz) vergiden bağışık tutulmuştur.

7- 02.11.2012 tarih ve 226 sayılı özelge'de, Fransa'da mukim grup firması bordrosunda kayıtlı çalışanın Türkiye'de yerlesik şirkette yönetici olarak görev yapması ve Fransa mukimi şirketin söz konusu kişiye ödediği ücreti Türkiye'deki şirkete yansıtma hali değerlendirilmiştir. Özelge metni aşağıya alınmıştır:

".....

Gelir Vergisi Kanununun 61'inci maddesinde, "Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (Mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez."

62'nci maddesinde ise "İş verenler, hizmet erbabını işe alan, emir ve talimatları dahilinde çalıştırın gerçek ve tüzel kişilerdir." hükümleri yer almaktadır.

Diger taraftan aynı Kanunun 94'üncü maddesinin birinci fikrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, aynı maddenin birinci fikrasının (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden Kanunun 103 ve 104üncü maddelerine göre gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmü altına alınmıştır.

Öte yandan 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fikrasında; Kanunun 1inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirileceği hükmü yer almaka olup, üçüncü fikrasında ise dar mükellefiyyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır.

Aynı maddenin dördüncü fikrasında da, bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimî temsilci bulundurulması konularında, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağı hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayan mükellefler yalnızca Türkiye'de elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirilmektedir. Eğer Türkiye'de şube ya da temsilcileri var

ise verginin ödenmesinden bunlar sorumlu olmaktadır. Yurt dışındaki firmaların Türkiye'de temsilci bulundurmadan mal veya hizmeti kendisinin satması halinde de bu kurumun dar mükellef olma özelliği değizmeyecek, verginin ödenmesinden mal veya hizmeti alan kurum sorumlu olacaktır.

Aynı Kanunun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinde; "(1) Dar mükellefiyete tabi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratlardan, bu kazanç ve iratlardan avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır:

...

2- Serbest meslek kazançlarından;

a) Petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5 (12.01.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı B.K.K.)

b) Diğerlerinden %20 (12.01.2009 tarih ve 2009/14593 sayılı B.K.K.)" oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmü altına alınmıştır.

Konuya ilişkin olarak 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "**22.2.3-Serbest Meslek Kazançları**" başlıklı bölümünde:

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

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

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

Öte yandan, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılan "Türkiye'de elde edilen ücretler"e 5520 sayılı Kanunda yer verilmemiştir. Yabancı kurumların Türkiye'de ücret geliri elde etmesi, istihdam ettiği bir personeli Türkiye'de yapılacak bir iş için tâhsis etmesi, bu şahsın yabancı kuruma bağlı olarak Türkiye'de hizmet vermesi veya ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması suretiyle olmaktadır. Bu şekilde dar mükellef kurumların elde ettiği ücret ile serbest meslek kazancı arasında genelde bir fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye'de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağımlı olmasının mümkün olamayacağı dikkate alınarak kurumun yalnız anlamlıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla 5422 sayılı Kanunun uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanunun uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

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

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

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye'de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti Türkiye'de

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

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti ile Fransa Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01/01/1990 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Türkiye'de 2010/Ocak - 2011/Eylül döneminde genel müdür yardımcısı olarak görev yapan adlı kişiye Fransa'da mukim ... Grup Şirketi tarafından ödenen ücret gelirlerinin; anılan kişinin Türkiye'de mukim olduğunu kabul edilmesi halinde, Türkiye-Fransa Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının 15'inci maddesinin 1 inci fıkrası; Fransa'da mukim olduğunu kabul edilmesi halinde ise 15 inci maddesinin 2'nci fıkrası hükmü çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir.

Söz konusu Anlaşmanın "Bağımlı Faaliyetler"i düzenleyen 15 inci maddesinin 1 ve 2'nci fikraları;

"1. 16, 18, 19, 20 ve 21inci madde hükümleri saklı kalmak üzere, bir Akit Devlet mukiminin bir hizmet akdi dolayısıyla elde ettiği ücret, maaş ve diğer benzeri menfaatler, bu hizmet diğer Akit Devlette ifa edilmektedir, yalnız ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir. Eğer hizmet diğer Devlette ifa edilirse, buradan elde edilen gelir diğer Devlette vergilendirilebilir.

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

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

b) Ödeme, bu diğer Akit Devletin mukimi olmayan bir işveren tarafından veya böyle bir işveren adına yapılrsa, ve

c) Ödeme, işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılmazsa yalnızca ilk bahsedilen Devlette vergilendirilecektir."

hükümlerini öngörmektedir.

Buna göre; söz konusu kişinin Türkiye'de mukim olması durumunda vergileme, 15'inci maddenin 1 inci fıkrası kapsamında, ödeme Fransa kaynaklı olsa dahi, Türkiye'de iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır. Anılan kişinin Fransa'da mukim olması durumunda ise, söz konusu kişiye Türkiye'de ifa edilen hizmetler karşılığında ödenen ücretlerin Türkiye'de vergilendirilmesi için yukarıda 2'nci fıkrada belirtilen ve gerçekleşmesi halinde yalnızca mukim olunan Devlete vergileme hakkı veren koşullardan en az birinin ihlal edilmesi gerekmektedir. Bu üç şartın topluca gerçekleştiği durumda vergileme Fransa'da; şartlardan birinin ihlali halinde ise vergileme Türkiye'de ve yine iç mevzuat hükümleri kapsamında yapılacaktır.

Diğer taraftan, bahse konu kişinin Türkiye'de genel müdür yardımcısı olarak çalışması karşılığında Türkiye'deki firmadan Fransa'daki firmaya yapılan ödemelerin Anlaşma'nın "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14'üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir. Söz konusu maddenin 2'nci fıkrasında;

"2. Bir Akit Devlet teşebbüsünün serbest meslek faaliyetleri veya benzer nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelir, yalnız bu Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, eğer bu faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

a) Teşebbüs, bu faaliyetleri icra etmek üzere bu diğer Devlette bir işyerine sahip olursa; veya

b) Faaliyetlerin icra edildiği süre veya süreler, herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde, toplam 183 günü aşarsa

söz konusu gelir, aynı zamanda bu diğer Akit Devlette de vergilendirilebilir.

Böyle bir durumda olayına göre, ya yalnızca söz konusu işyerine atfedilebilen gelir, ya da yalnızca bu diğer Devlette icra edilen faaliyetlere atfedilebilen gelir bu diğer Devlette vergilendirilebilir. Her iki durumda da bu teşebbüs, söz konusu gelir dolayısıyla bu diğer Devlette bu Anlaşmanın 7 nci maddesi hükümlerine göre vergilendirilmeyi, bir diğer deyişle söz konusu gelir bu diğer Devlette bulunan bir işyerine atfedilebilmiş gibi vergilendirilmeyi tercih edebilir. Bu tercih, bu diğer Devletin söz konusu gelir üzerinden tevkifat suretiyle vergi alma hakkını etkilemeyecektir."

düzenlemesi yer almaktadır.

Buna göre, Fransa'da mukim teşebbüslerin Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyetlerinden elde edeceği kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi için bu faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesinin yanında yukarıdaki (a) ve (b) bentlerinde belirtilen koşullardan en az birisinin gerçekleşmesi gerekmektedir.

Ancak, Fransa mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personelleri vasıtasyyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Bu nedenle, faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

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

Fransa teşebbüsünün Türkiye'de serbest meslek icrası için kaldığı sürenin herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günü aşıp aşmadığının tespitinde; Türkiye'de birden fazla teşebbüse serbest meslek faaliyeti sunuluyorsa bu faaliyetlerin tamamı ve hizmetin Türkiye'ye gönderilen birden fazla personel vasıtasyyla icra edildiği durumda, bunların Türkiye'de toplam kalma süreleri dikkate alınacaktır.

Fransa'da mukim olan gerçek veya tüzel kişilerin Anlaşma hükümlerine göre serbest meslek kazançları veya ücret gelirleri yönünden Türkiye'de vergi ödemeleri durumunda ödenen bu vergiler; Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesinin 2 nci fıkrası çerçevesinde, Fransa'da mahsup edilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için söz konusu Fransız teşebbüsünün (ve eğer Fransa mukimi ise genel müdür yardımcısı kişinin) Fransa'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerinin Fransa yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya Fransa'daki Türk Konsolosluklarında tasdik edilen birer örneğinin vergi sorumlularına ve ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

Bu hükmü ve açıklamalar uyarınca, şirketinizde genel müdür yardımcısı olarak görev yapan kişinin elde ettiği gelirin ücret hükümleri çerçevesinde değerlendirilmesi ve ilgili aylar itibariyle Gelir Vergisi Kanununun 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bindine göre gelir vergisi kesintisine tabi tutulması, Fransa mukimi olan şirkete yapılan ödemelerin de serbest meslek kazancı olarak değerlendirilerek yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde vergilendirilmesi gerekmektedir."

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Gerçek kişi bakımından ücret ve dar mükellef kurum bakımından serbest meslek kazancı tartışmasının yapılarak, elde edilen kazancın; (a) yalnızca ücret, (b) yalnızca serbest meslek kazancı ve (c) temel olarak ücret ancak, fatura bedeli içerisinde kar marjı veya komisyon bulunması halinde (bu kısmın) serbest meslek kazancı üzerinden vergilendirilmesi gereği yönünden değerlendirmelere de puan verilecektir.

ii- KDVK Açısından Değerlendirme

KDV Kanununun 1/1'inci maddesinde; Türkiye'de yapılan ticârî, sînâî, zîrâî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, 3/a maddesinde; vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namalarla verilmesinin teslim sayılacağı, huküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "Teslim Sayılan Haller" başlıklı I/A-3 bölümünde;

" . . .

3065 sayılı Kanunun (3/a)maddesine göre;

-Vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesi,

-Vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namalarla verilmesi,

teslim sayilarak vergiye tabi tutulur.

Örnek: Akaryakit ticareti ile uğraşan bir şahsin, satmak amacıyla aldığı bu akaryakinin bir kısmını özel otomobilinde kullanması veya ticaretini yaptığı dayanıklı tüketim mallarından bir kısmını kendi şahsi ihtiyacında kullanmak üzere işletmeden çekmesi veya ücret, ikramiye, hediye, teberru gibi adlarla işletme personeline vermesi de teslim sayilarak vergiye tabi tutulur.

Bu gibi hallerde işletmeden çekilen değerlerin 3065 sayılı Kanunun 27'nci maddesine göre emsal bedeli ile değerlendirilmesi gereklidir.

3065 sayılı Kanunun (3/b) maddesine göre, vergiye tabi malların, üretilip teslimi vergiden istisna edilmiş olan mallar için her ne suretle olursa olsun kullanılması veya sarfı da teslim sayılır."

Açıklamasına yer verilmiş, aynı tebliğin "Personele Sağlanan Menfaatler" başlıklı I/B-5 bölümünde;

"*KDV uygulamasında personele bedelsiz sağlanan menfaatlerden aşağıda sayılanlar vergiye tabi tutulmaz:*

- a) Personele işyerinde veya müştamilatında yemek verilmesi,
- b) Personele yatacak yer veya konut tahsisi,
- c) Personelin toplu olarak işyerine gidip gelmesini sağlamak amacıyla yapılan taşıma hizmetleri,
- ç) Personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası.

İşletmenin iktisadi faaliyetini sürdürmesi için yapılan ve işletmede yaratılan katma değerin bir unsuru olan bu masraflar, maliyetin bir parçası olduğundan, personele tahsis sırasında vergiye tabi tutulmaz, bu mal ve hizmetlerin iktisabında yüklenilen vergiler ise genel hükümlere göre indirim konusu yapılabılır."

Açıklaması yer almaktadır.

Bu itibarla; işletmeler tarafından toplu iş sözleşmesi gereği yaptığı aynı yardımlar 3065 sayılı Kanunun 3/a maddesi kapsamında teslim niteliğinde olduğundan teslim edilen emtianın emsal bedeli üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

Aşağıdaki Tabloda (X) olarak yapılan işaretleme, ilgili sütun kapsamında yapılan işlemin (Gider/İndirilecek KDV olarak dikkate alınabilirlik bakımından) uygun olduğunu veya vergiye (Gelir Vergisi/KDV/Damga Vergisi) tabi olduğunu belirtmektedir.

<u>İşlem</u>	<u>Ücret Niteliği</u>	<u>GVK Tevkifatı</u>	<u>Damga Vergisi</u>	<u>KDV</u>	<u>2016 Dönem Kazancına Etkisi (Dönemsellik)</u>	<u>Yüklenilen KDV İndirimi</u>	<u>İlgili Tebliğ</u>	<u>İlgili Özelge</u>
<u>1</u>	En Yüksek Devlet Memuruna 1 Hizmet Yılı İçin Ödenecek Emeklilik İkramiyesi Ölçüt Olmak Üzere Aşan Kısım Ücret	(2016-2010)=6 Yıl Baz Alınarak Hesaplanacak Kıdem Tazminatını Aşan Kısım Tevkifata Tabi	X	-	X (İşlem Doğru)	-	GVK 303	15.12.2010/53
<u>2</u>	Ödendiği Dönemde Ücret Olarak Kabul Edilecektir.	X (İşlem Doğru)	X	-	X (İşlem Doğru)	-	GVK 166	-
<u>3</u>	Asıl işveren sıfatıyla İş Kanunu Sorumluluk Hükümleri Uyarınca	-	-	-	X (İşlem Doğru) Ödenen Tutarlar Taşerona Rücu Edilecek, Tahsilat Tahsil Döneminde Gelir Yazılacaktır.	-	-	05.01.2012/26 11.01.2018/6168
<u>4</u>	Aynı Ödeme/Menfaat	X (Aynı Ödemenin Emsal Bedeli Üzerinden)	X	X	X (İşlem Doğru) Net Ödeme ile Brüt Ücret Tutarı Ayrıca Gider Olarak Dikkate Alınacaktır.	X (İşlem Doğru)	KDVK Uyg.Gen.Teb. I/A-3	04.05.1999/17360 03.11.2015/495
<u>5</u>	Menfaat	X (Fatura Tutarı Üzerinden)	X	-	X (İşlem Doğru)	X (İşlem Doğru)		04.10.2013/1649
Maddedeki işlem, işletmenin büyülüüğü, ödeme tutarı ve çalışan sayısı, yapılan harcanmanın veri ve niteliğine göre değerlendirilmelidir. Bu bağlamda, yapılan harcamanın dönem gideri olarak kabulü yahut kanunen kabul edilmeyen gider niteliğine dayanılarak yapılan açıklamalar da kabul edilecektir								
<u>6</u>	Prime Bağlı Ücret Ödemesi	Yapılan İşlem Doğrudur.					KVK 1. Gen Teb. 11.11	11.03.2010/1
<u>7</u>	Menfaat	Binek Oto Tahsisine Yönelik (KDV Dahil) Ödemeler ve 100m ² Aşan Lojman Kısımları Ücret	X	-	X (İşlem Doğru) Net Ödeme ile Brüt Ücret Tutarı Ayrıca Gider Olarak Dikkate Alınacaktır.	X (İşlem Doğru) Ancak, Ücret kapsamındaki ödemeler için yüklenilen KDV indirim konusu yapılmayacaktır.		17.01.2012-48
Maddedeki işlem, işletmenin büyülüüğü, ödeme tutarı ve aracın model ve niteliğine, kişilerin mülkiyetinde araç/konut mevcudiyeti gibi ölçülere göre değerlendirilmelidir. Bu bağlamda, yapılan harcamanın dönem gideri olarak kabulü yahut kanunen kabul edilmeyen gider niteliğine dayanılarak yapılan açıklamalar da kabul edilecektir								

<u>8</u>	X Çağrı Merkezi A.Ş. çalışanlarına yapılan ödemenin ücret niteliği bulunmamaktadır. Ödeme üzerinden gider pusulası ile yapılan tevkifat hatalıdır. Ödeme, çalışanların işverenini olan X Çağrı merkezi A.Ş. tarafından fatura düzenlenmek ve KDV hesaplanması suretiyle belgelendirilmeli, ödeme üzerinden işgücü temin hizmeti niteliği gereği gerekli (KDV) tevkifatı yapılmalıdır. Söz konusu primin, X Çağrı merkezi A.Ş. tarafından çalışanlarına aktarılması aşamasında, GVK'nın 61,94 ve 103'üncü maddeleri uyarınca gerekli vergi kesintisi yapılacaktır.								
<u>9</u>	Türkiye'de Elde Edilen Ücrettir.	Fransa'da yerleşik Kuruma yapılan ödeme üzerinden KVKK 30'uncu madde uyarınca serbest meslek kazancı ve KDVVK'nın tevkifatı yapılacaktır.							02.11.2012-226
<u>10</u>	Kıdem Tazminatı	-	-	-	Yalnızca Devir Tarihinden İtibaren (2014-2016) Hesaplanacak Tazminat Kısımları Gider Olarak Dikkate Alınacaktır.	-	-	01.07.2014-1746	

YANIT 8:
a-KVK Açısından Değerlendirme

KVK'nın "İstisnalar" başlıklı 5'inci maddesinde, kurumlar vergisinden istisna edilmiş kazançlara yer verilmiş olup, üçüncü fikrasında ise, iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilemeyeceği hükmü yer almıştır.

Düger taraftan, VUK'un 279'uncu maddesinde, *"Hisse senetleri ile fon portföyünün en az % 51'i Türkiye'de kurulmuş bulunan şirketlerin hisse senetlerinden oluşan yatırım fonu katılma belgeleri alış bedeliyle, bunlar dışında kalan her türlü menkul kıymet borsa rayıcı ile değerlendirilir. Borsa rayıcı yoksa veya borsa rayicinin muvazaalı bir şekilde olduğu anlaşılırsa değerlendirme esas bedel, menkul kıymetin alış bedeline vadesinde elde edilecek gelirin (kur farklıları dahil) iktisap tarihinden değerlendirme gününe kadar geçen süreye işaret eden kısmının eklenmesi suretiyle hesaplanır. Ancak, borsa rayıcı bulunmayan, getirişi ihraç edenin kar ve zararına bağlı olarak doğan ve değerlendirme günü itibarıyle hesaplanması mümkün olmayan menkul kıymetler, alış bedeli ile değerlendirilir."* hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, hisse senetleri alış bedeliyle, yabancı para ile olan senetli veya senetsiz borçların ise duruma göre borsa rayıcı, döviz alış bedeli veya Maliye Bakanlığınca tespit olunan kurlar ile değerlendirilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, döviz cinsinden veya TL cinsinden borçlanılarak ya da kredi kullanılarak hisse senedi alınması nedeniyle katlanılan kur farkı, vade farkı, faiz, komisyon v.b. masrafların alış bedeline eklenmesi mümkün değildir.

Bu hükmü ve açıklamalara göre, hisse senedi iktisabı için kullanılan kredilerle ilgili olarak değerlendirme gününe kadar hesaplanacak faizler ve vade farklıları ile değerlendirme günü itibarıyle aleyte oluşan kur farklarının doğrudan gider yazılması, lehe oluşan kur farklarının ise doğrudan gelir yazılması gerekmekte olup kullanılan kredi dolayısıyla ortaya çıkan bu fer'i unsurların hisse senedinin alış bedeline eklenmemesi gerekmektedir.

b-KDVK Açısından Değerlendirme:

KDV Kanununun 1/1 inci maddesi ile Türkiye'de ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu hükmü altına almıştır.

-1/1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalının katma değer vergisine tabi olduğu,

-9/1 inci maddesinde; mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde, vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulacağı,

-17/4-e maddesinde, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve sigorta araclarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemlerinin katma değer vergisinden istisna olduğu

hüküm altına almıştır.

Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin "Banka ve Bankerlik İşlemleri" başlıklı II-F/4.5.1 bölümünde;

"Banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusunu, banka ve sigorta şirketlerinin Finansal Kiralama Kanunu göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine alındıkları paralar oluşturmaktır; bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine almış oldukları paralar da aynı verginin kapsamına girmektedir. Bu işlemler Kanunun (17/4-e) maddesi ile KDV'den istisna edilmiştir."

Ayrıca, Türkiye'de banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulmamış olan yurt dışı kredi işlemlerinin mahiyet itibarıyla banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi olan yurt içi bankacılık hizmetlerinden farksız olduğu açıktır. Dolayısıyla, yurt dışı kredi işlemlerinde de Kanunun (17/4-e) maddesi hükmü uyarınca KDV hesaplanmaz." denilmektedir.

Söz konusu Tebliğin "İkametgahı, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı I-C/2.1.2.1 bölümünde ise tevkifata ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

Bu açıklamalara göre, yurt dışında yerleşik kredi kuruluşunun kredi verme işlemi/işlemleri dolayısıyla faaliyette bulunduğu ülke mevzuatına göre kredi kuruluşu olarak kabul edilmesi durumunda söz konusu işlem mahiyeti itibarıyla BSMV'nin kapsamında değerlendirileceğinden yurt dışı kredi kullanımı, Kanunun 17/4-e maddesi gereğince katma değer vergisinden istisna olacaktır.

Söz konusu şirketin kredi verme işlemi/işlemleri dolayısıyla faaliyette bulunduğu ülke mevzuatına göre kredi kuruluşu olarak kabul edilmemesi durumunda ise kredi verme işleminin mahiyet itibarıyla da BSMV'nin konusu dışında değerlendirileceğinden kredi üzerinden hesaplanan faiz tutarları KDV Kanununun 1/2 nci maddesine göre katma değer vergisine tabi olacaktır. Faiz tutarları üzerinden hesaplanan KDV'nin ise Kanunun 9 uncu maddesi gereğince şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir.

c-KVK Tevkifati Kapsamında Değerlendirme:

KVK'nın 3'üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1'inci maddesinde sayılan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirilecekleri hükmü altına alınmış ve aynı maddenin üçüncü fıkrasında da dar mükellefiyyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanunun dar mükellefiyyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30'uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükmü bağlanmış, anılan fikranın (ç) bendinde de GVK'nın 75'inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratları üzerinden vergi kesintisi yapılması hükmü altına alınmıştır.

Anılan maddenin sekizinci fıkrası ile Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye istinaden yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 1 inci maddesinin (5) numaralı bendinde, her nevi alacak faizlerinden yapılacak vergi kesintisi oranları belirlenmiş olup söz konusu bendlere; (a) alt bendiyle yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden yapılacak tevkifat oranı (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından sağlanıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kâr payları dahil) % 0, (ç) alt bendiyle de diğer alacak faizi ödemeleri üzerinden yapılacak tevkifat oranı % 10 olarak belirlenmiştir.

GVK'nın 75'inci maddesinin (6) numaralı bendinde ise kaynağı ne olursa olsun her nevi alacak faizlerinin (Adı, imtiyazlı, rehinli, senetli alacaklarla cari hesap alacaklarından doğan faizler ve kamu tüzel kişilerince borçlanılan ve senede bağlanmış olan meblağlar için ödenen faizler dahil.) menkul sermaye iradı sayılacağı hükmü altına alınmıştır.

Yukarıdaki hükmü ve açıklamalar çerçevesinde, yurt dışında yerleşik kredi kurumunun, sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren bir kurum olması ve ilgili ülke mevzuatı gereğince banka veya kredi vermeye yetkili kuruluş olduğunun tevsiki şartıyla, bu kuruma ödenecek faizler üzerinden %0 oranında, aksi halde ise %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

d-Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu Yönünden Değerlendirme:

12/5/1988 tarihli ve 88/12944 sayılı Kararnameye ilişkin KKDF hakkında 6 sıra no.lu Tebliğin 2 nci maddesinde, bankalar ve finansman şirketleri dışında Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları kredilerin % 3 oranında KKDF kesintisine tabi tutulacağı hükmeye bağlanmıştır.

Ayrıca, 2012/4116 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının 11 inci maddesinde, bankalar ve finansman şirketleri dışında Türkiye'de yerleşik kişilerin yurt dışından sağladıkları döviz ve altın kredilerinde (fiduciary işlemler hariç);

- ortalama vadesi bir yıla kadar olanlarda %3,
- ortalama vadesi 1 yıl (1 yıl dahil) ile 2 yıl arasında olanlarda %1,
- ortalama vadesi 2 yıl (2 yıl dahil) ile 3 yıl arasında olanlarda %0,5,
- ortalama vadesi 3 yıl (3 yıl dahil) ve üzerinde olanlarda %0

oranlarında KKDF kesintisi yapılacağı karara bağlanmıştır.

6 sıra no.lu Tebliğin 2'nci maddesinin devamında, fon kesintilerinin, Türk Lirası kredilerde tahakkuk ettirilen faiz tutarı üzerinden; döviz kredilerinde ise kredinin kullanıldığı tarihte kredinin anapara tutarı üzerinden hesaplanacağı açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, söz konusu krediye ilişkin olarak kredinin kullanılmasına aracılık eden banka tarafından yürürlükteki oranlara göre KKDF kesintisi yapılması gerekmektedir.

e-Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Yönünden Değerlendirme:

Gider Vergileri Kanununun 28'inci maddesinin ikinci fıkrasında, "Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldığıları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım - satma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldığıları paralar dahil) da banka muameleleri vergisine tabidir." hükmü ve aynı maddenin üçüncü fıkrasında, "90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fıkrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas iştigal konusu olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılırlar..." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun mükellefi belirleyen 30'uncu maddesinde ise BSMV'yi banka ve bankerlerle sigorta şirketlerinin ödeyeceği hükmeye bağlanmış bulunmaktadır.

87 seri no'lü Gider Vergileri Genel Tebliğin "B-2- 6802 Sayılı Kanunun 28 inci Maddesinin İkinci Fıkrasında Belirtilen Muamele ve Hizmetleri Esas İştigal Konusu Olarak Yapanlar" başlıklı bölümünde; "... Buna göre, banker kapsamında BSMV mükellefi olmak için, anılan Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemlerin esas iştigal (ana faaliyet) konusu olarak yürütülmesi ve bu işlemler dolayısıyla lehe para alınması gerekmektedir..."

Esas itibarıyla 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemler, ilgili kanunlar uyarınca verilen yetki veya izin ile yapılabilecek işlemlerdir...

Buna göre, 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemleri *esas iştigal* konusu olarak yapanlar, bu işlemleri ilgili kanunlarla yetkilendirilmek veya izin verilmek suretiyle yürüten kişileri ifade etmektedir. Dolayısıyla bunların 6802 sayılı Kanunun 28'inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemleri "esas iştigal konusu" olarak BSMV'ye tabi olacak, bunlar dışındakilerin aynı fıkrada belirtilen işlemleri "esas iştigal konusu" olmadığından KDV'ye tabi olacaktır.

....." açıklamalarına yer verilmiştir.

Yukarıda yer alan açıklamalar çerçevesinde, bir şirketin banker kapsamında BSMV mükellefi olabilmesi için Türkiye'de yerleşik olması ve Gider Vergileri Kanununun 28'inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemleri (menkul kıymet alım satım, menkul kıymet alım satımına aracılık, kredi verme) esas iştigal (ana faaliyet) konusu olarak yapması gerekmektedir.

Öte yandan, kredi verme işleminin mahiyet itibarıyla (işlem Türkiye'de yapılmadığından BSMV'nin konusuna girmemekle birlikte) BSMV kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususu, bu işlem dolayısıyla söz konusu şirketin faaliyyette bulunduğu ülkenin mevzuatına göre kredi kuruluşu (banka veya banka benzeri kredi kuruluşu) olarak kabul edilip edilmemesine göre değerlendirilmelidir. Bu kapsamında, söz konusu şirketin kredi verme işlemi/İşlemleri dolayısıyla faaliyyette bulunduğu ülke mevzuatına göre kredi kuruluşu olarak kabul edilmesi durumunda mahiyet itibarıyla BSMV'nin kapsamında değerlendirilemeyecek bir işlem söz konusu olacaktır.

Söz konusu şirketin kredi verme işlemi/İşlemleri dolayısıyla faaliyyette bulunduğu ülke mevzuatına göre kredi kuruluşu olarak kabul edilmemesi durumunda ise kredi verme işleminin mahiyet itibarıyla da BSMV'nin konusu dışında değerlendirilmesi gerekeceği tabiidir.

Bu açıklamalar çerçevesinde:

i-Döviz cinsinden kullanılan kredi dolayısıyla ödenen faiz, vade farkı, komisyon ve benzeri finansman giderleri doğrudan gider hesaplarına alınmalı, hisse senedi maliyeti ile ilişkilendirilmemelidir.

ii-Kredi temin edilen kuruluş, ilgili ülke mevzuatına göre kredi kuruluşu olarak kabul edilmediğinden ödenen faizler üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca %10 oranında vergi tevkifi yapılmalıdır.

iii- Kredi temin edilen kuruluş, ilgili ülke mevzuatına göre kredi kuruluşu olarak kabul edilmediğinden ödenen faizler üzerinden KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca %18 oranında vergi tevkifi yapılmalı ve sorumlu sıfatıyla beyan edilmelidir.

iv-Krediye aracılık eden banka tarafından 1 yıldan kısa vadeli kredi kullanıldığı için %3 oranında KKDF hesaplanarak beyan edilecektir.

v- Hıtit Yayıncılık A.Ş.'ye ödenen 20.000TL komisyon üzerinden KDV, ABC Bank A.Ş.'ye ödenen 30.000TL komisyon üzerinden, ABC Bank A.Ş. tarafından BSMV hesaplanarak beyan edilecektir.

YANIT 9:

i-Temel Açıklama:

a-KVK Açısından Değerlendirme

Bilindiği üzere, KVK'nın 13/6'ncı bent düzenlemesi gereği, 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 sayılmaktadır.

VUK'un 227'nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanunda aksine hükm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almaktadır. Söz konusu kayıtların ise mezkûr Kanunun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan, fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu şeklindeki belgelerden herhangi birisi ile tevsik edilmesi gerekmektedir.

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

Buna göre, yurt dışındaki satıcı tarafından satılan mal miktarına veya fiyat farkına istinaden fiyat indiriminde bulunması durumunda alınan mal veya hizmetin fiyatı azalacak, dolayısıyla işletmelerin yurt dışındaki satıcıya olan borcu da azalarak geliri artmış olacaktır. Bu durumda yurt dışındaki firma adına fatura düzenlemesi gerekmektedir. Ayrıca, yurt dışındaki müşterinin creditnote düzenlemesi mümkün olmakla

beraber kayıtların vergi mevzuatına göre tevsiki açısından faturanın düzenlenmesi zorunluluğu ortadan kalkmamaktadır.

b-KDVK Açısından Değerlendirme:

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

Düzenleme 48'inci maddesi hukmü dikkate alınarak işlem yapılması gerekmektedir. Söz konusu madde hukmü şu şekildedir:

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

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

KVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği; 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde, kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği huküm altına alınmıştır. Bu hükümler çerçevesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Ancak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler, ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'ler ve yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılması mükerrer vergilendirmeye ve dolayısıyla yersiz ödenen vergilerin iadesine sebebiyet vermekte olup, mükerrer vergilendirmeyi engellemek amacıyla Kanunun (30/d) maddesinde düzenele yapılmıştır. Söz konusu huküm gereğince, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin; - Yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler, - İthalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'ler, - Yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır. 5520 sayılı Kanunun 13'üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile GVK'nın 41'inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklılara ilişkin mal veya hizmet alanında bulunan mükellef tarafından yüklenilen KDV tutarı, bu kapsamda mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefin ilgili vergilendirme döneminde beyan ederek ödediği KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere, indirim konusu yapılabilir.

KDVK'nın 8/2'nci maddesine göre, vergiye tabi bir işlem söz konusu olmadığı veya KDV'yi fatura veya benzeri vesikalarda göstermeye hakkı bulunmadığı halde, düzenlediği bu tür vesikalarda KDV gösterenler, bu vergiyi ödemekle mükelleftirler. Bu husus kanuna göre borçlu oldukları vergi tutarından daha yüksek bir meblaği gösteren mükellefler için de geçerlidir. Bu gibi sebeplerle fazla veya yersiz hesaplanan ve Hazineye ödenen vergi, Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslara göre işlemi yapan mükellefe iade

edilir. Şu kadar ki söz konusu iadenin yapılabilmesi için işlemle ilgili beyanların düzeltilmesi ve fazla veya yersiz hesaplanan verginin satıcı tarafından alıcıya geri verilmesi şarttır.

Maliye Bakanlığı tarafından verilen muhtelif özelgelerde credit note ile ilgili olarak aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

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

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

Bu düzeltme işlemi, matrahta değişikliğin vuku bulduğu vergilendirme dönemine ait KDV beyannamesinde fazladan indirilen tutar, "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilmek suretiyle yapılacağından, yurt dışındaki satıcı adına fatura düzenlenmesine ve indirim tutarı üzerinden KDV hesaplanması gereklidir. Öte yandan, düzeltme sonucu "ilave edilecek KDV" satırında beyan edilen KDV tutarının indirim hesaplarına alınması mümkün bulunmaktadır." şeklinde açıklama yapılmıştır.

Konuya ilgili olarak 21.05.2016 tarihinde yapılan değişiklik ile Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin I/C-1.1.2. Fazla veya Yersiz Ödenen Verginin İadesi başlıklı bölümde, "İndirim hakkına sahip mükelleflerin ithalat matrahında, ithalat işleminden sonra meydana gelen azalmalar (transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıldığının tespit edildiği durumlar dahil) nedeniyle fazla veya yersiz ödenen vergiler, bu mükellefler tarafından indirim hesaplarına alındığından iade edilmez.

İthalat sırasında fazla veya yersiz olarak ödenen bu vergiler ile ilgili olarak indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, fiili ithal tarihinden sonra yurtdışındaki firmanın alış iskontosu nedeniyle yurt dışından gönderilen "creditnote" belgesine istinaden bir fiyat indirimi yapılması nedeniyle ortaya çıkan KDV, ilgili dönemde indirim konusu yapıldığından, indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmasına ve KDV hesaplanması gereklidir.

Bu açıklamalar sonucu olarak:

- i- Ciro primi/credit note ve benzeri ithal edilen emtianın fiyatını değiştiren işlemlerle ilgili olarak gerekli faturalar düzenlenmelidir.
- ii- a, b ve c işlemlerinde Kurumlar Vergisi açısından yapılması gereken ilave herhangi bir işlem bulunmamaktadır.
- iii- Muhtelif matrahta değişiklik işlemlerini içeren a ve c işlemleri ile sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanmış bulunan "b" işlemi ile ilgili olarak KDVK açısından yapılması gereken ilave herhangi bir işlem ve düzeltme bulunmamaktadır.
- iv- İrlanda'da yerleşik Antikos Co. Uk.'a transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak aktarılan 200.000TL üzerinden KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca %15 oranında kar dağılımı tevkifatı yapılmalıdır.

YANIT 10

1-KDVK İle İlgili Açıklamalar:

Yapım işleri kapsamında yapılması gereken KDV tevkifatı ile ilgili düzenlemeler, KDV Uygulama Genel Tebliğinin C-2.1.3.2.1 Ayırımı ile 63 seri numaralı KDVK Sirkülerinde yer almaktadır.

Bu bölüm kapsamına aşağıdaki hizmetler girmektedir:

- Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rıhtım, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak İslahı, dekapaj, taşkın koruma ve benzerlerine ilişkin her türlü inşaat işleri.

- Yukarıda sayılan yapılar ve inşaat işleri ile ilgili tesisat, imalat, ihrazat, nakliye, ısıtma-soğutma sistemleri, ses sistemi, görüntü sistemi, ışık sistemi, tamamlama, boyalı badana dahil her türlü bakım-onarım, dekorasyon, restorasyon, çevre düzenleme, dekapaj, sondaj, yıkma, güçlendirme, montaj, demontaj ve benzeri işler. Bu işler, yukarıda belirtilen yapılarla ilgili olmakla birlikte inşaat işinden sonra veya inşaat işinden bağımsız olarak yapılmaları halinde de bu kapsamda tevkifata tabi tutulur.

- Yapım işleri ile birlikte ifa edilen; mimarlık, mühendislik, etüt, plan, proje, harita (kadastral harita dahil), kadastro, imar uygulama, her ölçekte imar planı hazırlama ve benzeri hizmetler. Bu hizmetler yapım işlerinden ayrı ve bağımsız olarak verildiği takdirde Tebliğin (I/C-2.1.3.2.2.) bölümü kapsamında değerlendirilir.

Söz konusu düzenlemeler göre, KDV Uygulama Tebliğin (I/C-2.1.3.2) ve (I/C-2.1.3.3) bölümleri kapsamındaki işlemlerde, işlem bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı değil, bu işlemler için izleyen bölümlerde belirlenen orandaki kısmı, alıcılar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecek; tevkifata tabi tutulmayan kısmı ise satıcılar tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip (beyannamede ödenmesi gereken KDV çıkması halinde) ödenecektir.

Kısmi tevkifat uygulanacak işlemler, söz konusu bölümlerde belirtilenlerle sınırlı olup, bunlar dışındaki işlemlerde işleme muhatap olanlar tarafından kısmi tevkifat yapılmayacaktır.

Kısmi tevkifat uygulaması kapsamında KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlu tutulabilecekler aşağıda iki grup halinde sayılmış olup, tevkifat uygulaması kapsamındaki her bir işlem bazında tevkifat yapması gerekenler, söz konusu grulardan birine veya ikisine veya her ikisine de KDV tevkifatı yapmak üzere sorumlulara atıf yapılıp suretiyle Tebliğin ilgili bölümlerinde belirtilmektedir.

a) KDV mükellefleri (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir)

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

Tebliğ ve sirkülerde örneklenerek örneklenmek üzere açıklandığı üzere **i-belirlenmiş alıcılar dışındakılere yapılan işlerle, ii-belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde** (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmayacaktır.

Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrimında sayılanlara karşı ifa edilen yapım işleri ile bu işlerle birlikte ifa edilen mühendislik-mimarlık ve etüt-proje hizmetlerinde, alıcılar tarafından **01.10.2017 tarihine dek (2/10)** oranında KDV tevkifatı uygulanır.

Yüklenicileri tarafından tamamen veya kısmen alt yüklenilere (taşeronlara) veya daha alt yüklenilere devredilen yapım işlerinde, işi devreden her yüklenici tarafından, kendisine ifa edilen hizmete ait KDV üzerinden tevkifat yapılır.

Alicı ve ilk yüklenicinin Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrimı kapsamında yer alması halinde, ilk safada tevkifat söz konusu değildir. Ancak, ilk yüklenicinin bu yapım işini Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrimı kapsamında yer almayan alt yüklenilere devretmesi halinde, kendisi tarafından tevkifat uygulanır.

İşgücü temini hizmetine ilişkin (güvenlik hizmeti ifası bağlamında) ayrıntılı açıklamalar, (muhtelif örnekler verilmek suretiyle) 59 seri numaralı KDVK Sirkülerinde de yapılmış bulunmaktadır.

Bu düzenlemeler (KDVK Genel Uygulama Tebliği ve 59 no'lu Sirküler düzenlemeleri) gereği;

1- Belirlenmiş alıcılar olmayan Sümer A.Ş. ve İstar A.Ş arasındaki yapım işinden (ve bağlantılı diğer işlerden) kaynaklı teslim ve hizmet ifaları üzerinden KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

2- Belirlenmiş alıcılardan olmayan alt yükleniciler Sinema A.Ş. ve Kapı A.Ş. tarafından gerçekleştirilen yapım işleri ile ilgili olarak da herhangi bir KDV tevkifatı yapılmayacaktır.

3- Sinema A.Ş. hakediş ödemeleri üzerinden yapılan KDV tevkifatları hatalıdır.

4- Kapı A.Ş. güvenlik hizmeti veren bir işletme olmayıp, bu kurum tarafından tarafından gerçekleştirilen hizmet ifası yapım işi olarak değerlendirileceğinden, KDV tevkifatına dair olası yükümlülükler, işgücü temin hizmeti (güvenlik hizmeti) kapsamında ele alınmayacağından.

2-Kurumlar Vergisi Kesintisi İle İlgili Açıklamalar:

GVK'nın 42'nci maddesi ile birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarım işlerine özel bir vergilendirme sistemi kabul edilmiştir. Yapılan inşaat ve onarım işlerinin bu kapsamında değerlendirilebilmesi için aşağıdaki koşulları taşıması gerekmektedir.

- Bir yapım ve onarım işi olması,
- Yapım ve onarım işinin taahhüt işi olması,
- Yapım ve onarım işinin birden fazla yila yaygın olması, koşullarının bir arada olması aranır.

Yapım ve onarım işleri özel hukukta "istisna" akdi denilen sözleşme türleri kapsamına girerler. İstisna akdi, bir tarafın bir bedel karşılığında bir üretimde bulunmayı üstlendiği akit türü olarak tanımlanır.

Türk hukuk sistemi içinde inşaat kavramı, herhangi bir kanunda doğrudan tanımlanmamıştır. Bununla birlikte, farklı kanunlarda ve alt düzenlemelerde kavrama farklı adlar altında deñinmiş ve dolaylı tanımlamalar yapılmıştır. Buna göre;

"İnşa" kelimesi; yapma, kurma, "İnşaat" kelimesi; yapı, yapı işleri anlamına gelmektedir. İnşaat, 3194 sayılı İmar Kanunu'nun 5'inci maddesinde "**Yapı karada ve suda, daimi veya muvakkat, resmi ve hususi yeraltı ve yerüstü inşaatı ile bunların ilave, değişiklik ve tamirlerini içine alan sabit ve müteharrik tesislerdir.**"

4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nun tanımlar başlığı altındaki 4'üncü maddesinde "**Yapım: Bina, karayolu, demiryolu, otoyol, havalimanı, rihtim, liman, tersane, köprü, tünel, metro, viyadük, spor tesisi, alt yapı, boru iletim hattı, haberleşme ve enerji nakil hattı, baraj, enerji santrali, rafineri tesisi, sulama tesisi, toprak islahi, taşkin koruma ve dekapaj gibi her türlü inşaat işleri ve bu işlerle ilgili tesisat, imalat, ihzarat, nakliye, tamamlama, büyük onarım, restorasyon, çevre düzenlemesi, sondaj, yıkma, güçlendirme ve montaj işleri ile benzeri yapım işleri**".

Çalışma Bakanlığınca hazırlanan ve Bakanlar kurulunun 15.06.1983 tarih ve 83/6686 sayılı kararınca kabul edilen İş Kolları Tüzüğünde ise "**İnşaat: Bina, yol, köprü, demiryolu, tünel, metro, kanalizasyon, liman, dalgakıran, havuz, istihkâm, hava alanı, dekovil ve tramvay yolu, spor alanları yapımı gibi her çeşit yapıcılık işleri ile bunların etüt, proje, araştırma, bakım, onarım ve benzeri işleri**" şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca, 5 sıra no.lu KDVK Sirkülerinde "Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri uygulaması" konu başlığı altında Bayındırılık ve İskan Bakanlığının görüşü çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilecek işler sayılmıştır. Burada sadece dar anlamda inşaat kavramının içine giren iş ve işlemler sayılmamış, bunlar dışında "elektrik trafosu", "kombi", "çelik kapı" vs. gibi malzemeleri de saymak

suretiyle uygulamaya açıklık getirerek malzemelerin tedariki ve montajı da inşaat ve onarım işi olarak sayılmıştır. Bu suretle yapılan inşaat taahhüt işleri uygulamasında Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebilecek işler sayılmış, bu şekilde ortaya çıkan ihtilaflara son verilmiştir.

GVK ile de inşaat terimi yanında onarım kelimesi de dahil edilerek 'yapım işleri' tanımı daha da genişletilmiştir. Onarmak; bozulmuş olan bir şeyi düzeltip yararlı bir duruma sokmak olarak tanımlandığına göre, yine Borçlar Kanunu'na göre bir istisna akdi örneğidir. Bu nedenle diğer koşulların da gerçekleşmiş olması halinde herhangi bir onarım işi de GVK açısından yıllara yaygın nitelik kazanmaktadır.

KVK'nın "Vergi kesintisi" başlıklı 15'inci maddesinin birinci fıkrasında belirtilen kişi, kurum ve kuruluşların, kurumlara avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben yaptıkları ödemeler üzerinden istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben %15 oranında kesinti yapmak zorunda oldukları huküm altına alınmış olup, anılan fikranın (a) bendinde GVK'da belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılına yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hak ediş ödemeleri kesinti yapılacak ödemeler arasında sayılmıştır. 2009/14594 sayılı B.K.K. ile söz konusu hak ediş ödemeleri üzerinden yapılacak kesinti oranı %3 olarak belirlenmiştir.

Anılan maddenin altıncı fıkrasına göre bu maddede geçen hesaben ödeme deyimi, kesintiye tâbi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade eder.

Buna göre, tevkifatın hakediş bedellerinin nakden veya hesaben ödendiği tarih itibariyle yapılması gerekmekte olup; hak ediş ödemelerinin döviz cinsinden yapılması halinde şirketinize ödenecek hakediş bedelleri üzerinden KVK'nın 15'inci maddesine göre yapılacak tevkifatın matrahı, ödemenin yapıldığı tarihteki döviz alısh kuru dikkate alınarak hesaplanan TL karşılığı tutar olacaktır.

Diğer taraftan, döviz üzerinden düzenlenen hakedişlerde, hakedişin onay tarihi veya fatura tarihi ile ödeme tarihi arasında kur artışından kaynaklanan fazla ödemeler yıllara sari inşaat işi ile ilgili olduğundan, istihkak tutarına dahil edilmesi ve bu kur farkları üzerinden de tevkifat yapılması gerekmektedir. Ayrıca yıllara sari inşaat işi dolayısıyla döviz cinsinden alınan avansların ve bedeli döviz ile belirlenen hizmetleri tedarik eden firmaların cari hesaplarının geçici vergi dönemi itibariyle değerlenmesi sonucu oluşan kur farklarında herhangi bir ödeme söz konusu olmadığından tevkifat yapılmaması gerekmektedir. Ancak avans tarihi ile hak ediş ödemesi için faturanın düzenlendiği tarih arasında oluşan kur farklarından tevkifat yapılması gerekmektedir.

Ancak, hesaben ödeme gerçekleştikten sonra döviz kurunun düşmesi halinde hesaben ödeme tarihindeki kur esas alınarak hesaplanan tevkifat tutarı; işin bittiği dönem için verilen kurumlara vergisi beyannamesi üzerinde hesaplanan kurumlara vergisinden mahsup edileceğinden, söz konusu tevkifat tutarının düzeltilmesi veya iadesi söz konusu olmamaktadır.

Yıllara sari inşaat işi nedeniyle elde ettiği hakedişlerin bankalarda değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan kur farkları, faiz ve repo gelirlerinin, yıllara sari inşaat işi ile ilişkilendirilmemesi gerekmekte olup bu gelirlerin tahakkuk ettiği ilgili dönemler itibarıyla kurum kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

Bu bağlamda;

1-İştar A.Ş.-Sümer A.Ş. ile Sümer A.Ş.-Sinema A.Ş. ve Kapı A.Ş. arasında gerçekleştirilen işlerin tamamı GVK'nın 42'nci maddesinde tanımını bulan inşaat işi niteliğindedir.

2- Hakediş ödemelerinin muhtelif biçimde değerlendirilmesinden kaynaklanan kur farkı ve faiz gelirlerinin 2016 yılı kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

3-Hakedişlerin geç ödemesinden kaynaklanan 75.000TL tutarındaki faizin ise yıllara sari inşaat işi kapsamında hakediş olarak değerlendirilmelidir. Bu tutar (işin bittiği) 2017 yılı kazancına dahil edilerek üzerinden KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca %3 oranında vergi tevkifatı da yapılacaktır.

3- Maliye Bakanlığı tarafından verilen;

28/05/2014 tarih ve 65771276-120[42-2014-3]-10 sayılı

15/05/2013 tarih ve 38418978-120[42/12/23]-448 sayılı

06/03/2013 tarih ve 84098128-125[15-2012/1]-129 sayılı

- 13/03/2013 tarih ve 19341373-120[ÖZELGE-2012/7]-29 sayılı
22/02/2012 Tarih ve B.07.4.DEF.0.64.10.00-193/03-1 sayılı
28/02/2013 Tarih ve 38418978-120[42-12/28]-166 sayılı
25/10/2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-42-42 Sayılı
30/07/2013 Tarih ve 62030549-125[6-2012/256]-1133 Sayılı
13/05/2013 Tarih ve 38418978-125[15-13/2]-444 Sayılı
4.10.2014 Tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4046-28/46410 Sayılı
23/08/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-09-GVK-42-32-664 Sayılı
16/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 42-1601 Sayılı
22/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-42-62 Sayılı

Özelgelerde yer alan ortak açıklama çerçevesinde;

i-inşaat işi kapsamında teslim edilen makine ve teçhizat bedelleri üzerinden de, bu teslimlerin taahhüt edilen işin bütünlüğü içerisinde olması halinde vergi tevkifatı yapılması,

ii-İnşaat işi kapsamında malzeme ve emtia teslimlerinin de yıllara sari inşaat işi olarak kabul edileceği,

iii-Parça parça teslim edilen işlerin ve bağlı montajların (kapı yapımı, teslimi ve montajı örneği ile) yıllara sari inşaat ve onarım işi olarak kabul edileceği,

iv-Farklı işler için ayrı ayrı sözleşme düzenlenmesi işin bütünlüğünü bozmamakta olduğu, yapılan işin kısımlara ayrılmasının iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluğu, bütünlük arz edip etmediği, yapılan sözleşmede ayrı ayrı teslim ve geçici kabulün öngörülüp öngörülmediği, her bir kısım için ayrı bir süre ve bedel belirlenip belirlenmediği gibi durumlar dikkate alınarak değerlendirme yapılması icap edecegi, vergi idaresi tarafından örnek olaylar üzerinden açıklanmıştır.

Bu bilgiler ışığında Sümer A.Ş. tarafından Kapı A.Ş. ve Sinema A.Ş.'ye yaptırılan işlerin tamamı yıllara sari inşaat işi olarak değerlendirilecek, soruda verilen ödeme tarihleri dikkate alınarak, yapılan tüm ödemeler üzerinden KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca %3 vergi tevkifatı yapılacaktır.

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Soruda yer verilen durumun çözümlenmesinden bağımsız olarak, hakediş ödemelerinin bankalarda değerlendirilmesinden kaynaklı kur farkı ve faiz gelirlerinin yıllara sari inşaat geliri niteliğinde olduğuna dair bakış açısının, bu yönde verilen yargı kararları ışığında doğru biçimde ve ayrıntılı olarak tartışılması/açıklanması halinde kısmi puan verilecektir.

YANIT 11:

i-KVK Açısından Değerlendirme:

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

GVK'nın 7'nci maddesinde, dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilme şartları, serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesine, Gayrimenkul sermaye iratlarında: Gayrimenkulün Türkiye'de bulunması ve bu mahiyetteki mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesine bağlanmıştır.

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.

Öte yandan KVK'nın 30'uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların madde bentler halinde sağlanan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacak hükmüne yer verilmiş olup, maddenin birinci fikrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından, 2'nci fikrasında ticârî veya ziraâ kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın tâlif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddî hakların satışı, devir ve temliki karşılığında alınan bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacak hükmeye bağlanmıştır.

Ayrıca anılan maddenin 30/7'nci bendinde özet olarak, vergi cenneti olarak nitelendirilen (09.07.2018 tarihine dek Bakanlar Kurulunca, bu tarihten ibaren Cumhurbaşkanıca ilan edilen) ülkelerde yerleşik olan kurumlara yapılan her türlü ödeme üzerinden %30 oranında vergi kesintisi yapılmır hükmüne yer verilmişse de KVK'nın yaymlandığı 21.06.2006 tarihinden bugüne dek bu ülkelerde ilgili herhangi bir belirleme yapılmamıştır.

Vergi cenneti oluşumlarının varlığına dair akademik olmayan resmi belirlemeler, OECD raporları ve talimatları, ülkelerin mali suçlarla mücadele veya hazine birimlerinin raporları, transfer fiyatlandırması uygulamalarına dair iç düzenlemeleri, çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları şerhleri ile yapılmaktadır.

ii-KDVK Açısından Değerlendirme:

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "I-C/2.1.2.1. İkametgâhi, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır:

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 faydalanan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükmeye bağlanmıştır. Buna göre, ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanan hizmetler KDV'ye tabi olacaktır. Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhi, 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 yapılip hizmetten yurt dışında faydallanması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir. KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi için hizmetten Türkiye'de faydalanan muhatabın KDV mükellefi olması şart değildir. KDV mükellefiyeti bulunmayanlar da söz konusu hizmetler nedeniyle KDV tevkifi yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır. Yurt dışından temin edilen ve tevkifata tabi tutulması gereken hizmetlere ilişkin olarak aşağıdaki örnekler verilebilir: Türkiye'de ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmalar tarafından; - Türkiye'de inşa edilecek bir alış-veriş merkezi için yurt dışında çizilip Türkiye'ye gönderilen mimari proje hizmeti, - Türkiye'de faaliyyette bulunan enerji santralinin işletilmesine ilişkin olarak yurt dışından verilen danışmanlık hizmeti, - KDV mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dışından verilen bilgisayar yazılım hizmeti, - KDV mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kuruluşuna konusuya ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında yurt dışından bilgi gönderilmesi hizmeti. Bu bölüm kapsamında olan hizmetlerin aynı zamanda kısmi tevkifat uygulaması kapsamında da olması halinde, bu bölüme göre işlem tesis edilir. İkametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan 3065 sayılı Kanunun 1 inci maddesi kapsamındaki mal teslimlerinde de bu bölüm kapsamında işlem tesis edilir.

Anılan Tebliğin "5.3.Kur Farkları" başlıklı bölümünde ise şu açıklamalara yer verilmiştir: "Bedelin döviz cinsinden veya dövize endekslenerek ifade edildiği işlemlerde, bedelin kısmen veya tamamen vergiyi doğuran olayın vuku bulunduğu tarihten sonra ödenmesi halinde, satıcı lehine ortaya çıkan kur farkı esas itibarıyla vade farkı mahiyetinde olduğundan, matrahın bir unsuru olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Buna göre, teslim veya hizmetin yapıldığı tarih ile bedelin tahsil edildiği tarih arasında ortaya çıkan lehine kur

farkı için satıcı tarafından fatura düzenlenmek ve faturada gösterilen kur farkına, teslim veya hizmetin yapıldığı tarihte bu işlemler için geçerli olan oran uygulanmak suretiyle KDV hesaplanır. Bedelin tahsil edildiği tarihte alıcı lehine kur farkı oluşması halinde, kur farkı tutarı üzerinden alıcı tarafından satıcıya bir fatura düzenlenerek, teslim ve hizmetin yapıldığı tarihteki oran üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir. Yılsonlarında ve geçici vergi dönemlerinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca yapılan değerlemeler sonucu oluşan kur farkları üzerinden KDV hesaplanmaz.”

iii- Vergi İdaresi Tarafından Verilen Özelge Örnekleri:

i-18.03.2015 tarih ve 32 sayılı Özelge:

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, şirketinizin kendi markası altında üretim yaptığı gibi, Almanya'da yerleşik ...'ın ticari markası altında da üretim yaptığı, bu ürünlerin yurt içi ve yurt dışına satışını gerçekleştirdiğinizi, ayrıca ... AG'nin iştiraki olan ...GmbH adlı şirket ile pazarlama ve satış desteği sözleşmesi imzaladığınızı ve bu sözleşmeye göre iki tip komisyon belirlediğinizi;

- Bu komisyonlardan ilkinin; ... GmbH'nin yönlendirmesi ile yurt dışı yeni pazarlara girip sadece yurt dışında satışını gerçekleştirdiğiniz kendi ürettiğiniz ...markalı ürünlerin satış fiyatı üzerinden ülkelere göre değişen oranlarda (%7, %5 ve %0) belirlenen "İhracat Hizmet Komisyonu" ödemesi olduğu,

- İkincisinin ise; yurt içi ve yurt dışında üçüncü taraflara ürettiğiniz ... markalı ürünlerin satışını gerçekleştirmek içinGmbH'den kalite-kontrol, dizayn, ambalajlama, logo çalışması vb. gibi teknik bilgi ve pazarlama stratejileri konularında destek aldığınızı ve bu hizmetler için ürünlerin alım bedelleri üzerinden değişen oranlarda (yurt içine %5, yurt dışına %5 veya %0) belirlenen "3. Taraf Üretimlerinin Pazarlama Hizmet Komisyonu" ödemeleri olduğu belirtilerek,

bahsi geçen bu komisyon ödemeleri için vergi kesintisi yapılmış olmayacağı, yurt dışına ihraç edilen ürünler için ödenen komisyonların KDV'den istisna olup olmadığı konularında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

1- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

.....

Bu hükümlere göre,

- Şirketinizin imal ettiği ... markalı ürünleri yurt dışı pazarlara ve müşterilere satabilmesi için ödenen ihracat hizmet komisyonunun, yurt dışında mukim ...GmbH'in yurt dışı müşteri bayi ağını size yönlendirme hizmeti karşılığı ödeneceği halinde, Türkiye'de söz konusu Alman firma için Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında bir işyeri oluşmaması durumda bu ödemelere ilişkin Türkiye'nin vergilendirme hakkı bulunmamaktadır.

- 3. taraf üretimlerinin pazarlama hizmet komisyonunun, şirketinizin yurt içi ve yurt dışında üçüncü taraflara fason olarak ürettiğidi ürünlerin satışını gerçekleştirmek için ...GmbH'den pazarlama stratejisi yanında kalite-kontrol, ambalajlama, dizayn, logo çalışması vb. gibi teknik bilgiye dayalı hizmetlerin satın alınması karşılığı ödeneceği halinde, Gelir Vergisi Kanunu 65 inci maddesi kapsamında serbest meslek kazancı niteliğinde değerlendirilmesi ve bu hizmetler karşılığı ödenen komisyon bedellerinin, Türkiye – Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması çerçevesinde adı geçen firmanın Türkiye'de bir işyeri bulunmaması şartıyla Almanya'da vergilendirilmesi gerekmektedir. Ancak, söz konusu komisyon ödemesinin gayrimaddi bir hakkın elde edilmesi nedeniyle ödeneceği halinde ise, bu kapsamdaki ödemeler için Anlaşmanın 12 nci maddesi uyarınca %10 oranında tevkifat yapılacaktır.

Diğer taraftan, şirketiniz tarafından yurt dışında yerleşik ilişkili firmalarla yapılan işlemlerde, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesindeki Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımının hükümlerinin dikkate alınmasının gerektiği tabiidir.

2- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

KDV Kanununun;

.....

Bu hükümlere göre,

İhracat hizmet komisyonu adı altında alınan hizmet, yurt dışında ifa edildiğinden ve bu hizmetten yurt dışında faydalandığından söz konusu hizmet KDV nin konusuna girmemekte olup firmanız tarafından sorumlu sıfatıyla KDV tevkifi yapılmayacaktır.

Öte yandan, 3. taraf üretimlerinin pazarlama hizmet komisyonu adı altında alınan hizmetlerden yurt içinde satınızı yaptıığınız ürünler için hizmetten yararlanma Türkiye'de gerçekleştiğinden bu kısma isabet eden KDV tutarı için Katma Değer Vergisi Kanununun 9 uncu maddesi uyarınca firmanız tarafından sorumlu sıfatıyla KDV tevkifi yapılacaktır.

ii- 24.04.2014 tarih ve 1171 sayılı Özelge

İlgili (a)'da kayıtlı özelge talep formu ve ilgi (b)'de kayıtlı dilekçede, deniz inşaat işleri ile iştigal ettiğinizi ve İzmit-Körfez geçiş köprüsü işinde kullanılmak üzere Almanya mukimi ...Şirketinden, ... hidrolik su altı kazık çakımı yapan makine kiralayacağınızı belirterek, söz konusu makinenin kira bedeli üzerinden KDV hesaplanması hesaplanmayacağı ile kurumlar vergisi stopajı yapılp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

I-Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden

.....

Taşınır ve taşınmaz mallar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratlar, dar mükellefiyyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır. Bunlar, dar mükellef kurumların gayrimenkul sermaye iradı niteliğindeki kazançlarıdır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 7 nci maddesine göre, bu tür kazançların elde edilmiş sayılması için taşınmaz malların Türkiye'de bulunması ve bu mal ve hakların Türkiye'de kullanılması veya Türkiye'de değerlendirilmesi gerekmektedir. Türkiye'de değerlendirme, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır.

1 seri no. lu Kurumlar Vergisi Tebliğinin "III- Dar mükellefiyet esasında verginin tarhi ve ödenmesi" başlıklı bölümün alt bölümlerinde dar mükelleflerin vergilendirilmesine ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiştir.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 30'uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilmiş olup maddenin birinci fikrasının (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmeye bağlanmıştır. 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca gayrimenkul sermaye iratları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranı, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarından %1, diğerlerinden % 20 olarak belirlenmiştir.

Diğer taraftan, 01/08/2012 tarihinde yürürlüğe giren Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığını Önleme Anlaşması'nın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinde; " 1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

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

• 3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, ticari markanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımını veya kullanım hakkı karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımını veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder. "Gayrimaddi hak bedelleri" terimi aynı zamanda kişinin isminin, görüntüsünün veya her türlü benzeri şahsi hakkının kullanımını veya kullanım hakkını karşılığında yapılan her türlü ödemeyi de kapsamaktadır.

• 4. Bir Akit Devleti mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, söz konusu bedelin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtıyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtıyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmactaysa, 1inci ve 2nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7nci veya 14üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

• 5. Gayrimaddi hak bedellerinin, ödemeyi yapan kişinin mukim olduğu Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır. Bununla beraber, gayrimaddi hak bedelini ödeyen kişi, bir Akit Devleti mukimi olsun veya olmasın, bir Akit Devlette gayrimaddi hak bedelini ödeme yükümlülüğü ile bağlantılı bir işyerine veya sabit yere sahip olduğunda ve gayrimaddi hak bedeli bu işyeri veya sabit yerden kaynaklandığında, söz konusu gayrimaddi hak bedelinin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

• 6. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ile gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aşlığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devleti mevzuatına göre vergilendirilecektir." hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre; hidrolik su altı kazık çakımı yapan makine kiralayan Almanya mukimi Şirketin, bu kiralama karşılığında elde ettiği gelirler, iki ülke arasında yürürlükte olan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nın 12'nci maddesinin (3) numaralı bendine göre sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımını veya kullanım hakkını karşılığı elde edilmiş olduğundan, gayrimaddi hak bedeli mahiyetinde olup Almanya mukimi şirkete yapılacak ödemeler üzerinden anılan Anlaşmanın 12'nci maddesinin (2) nolu bendine istinaden %10 oranında tevkifat yapılması gerekmektedir.

II-Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden

....., huküm altına alınmıştır.

Diger taraftan, 117 Seri No.lu KDV Genel Tebliğinin "2.1. İkametgâhi, İşyeri, Kanuni Merkezi Ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı bölümünde;

"KDVK'nın 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 faydalanan hizmetlerin Türkiye'de ifa edilmiş sayılacağı hükmeye bağlanmıştır.

Buna göre, ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanların Türkiye'de yaptığı hizmetler ile bunların yurt dışında yaptığı ancak Türkiye'de faydalanan hizmetler KDV'ye tabi olacaktr.

Bu gibi hizmet ifalarında mükellef, esas olarak hizmeti ifa eden olmakla birlikte, Türkiye'de ikametgâhi, 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 yapılip hizmetten yurt dışında faydalanalması halinde, mükellef veya sorumlu sıfatıyla KDV beyan edilmeyecektir. "

açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, yurtdışından makine kiralanması nedeniyle Almanya mukimi firmaya ödenecek kira bedeline, bu işlemle ilgili kurumlar vergisi kesinti tutarı da dahil edilmek suretiyle bulunacak toplam tutar üzerinden % 18 oranında KDV hesaplanması ve hesaplanan verginin 2 no.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir. Diğer yandan beyan edilerek ödenen KDV'nin ise 1 no.lu KDV beyannamesinde indirim konusu yapılabileceği tabiidir.

iii-23.08.2013 tarih ve 1296 sayılı özelge

İlgide kayıtlı özelge talep formunda; Almanya da mukim ...firmsanının, şirketinizin ortağı olduğu, anılan şirket ile şirketiniz arasında hizmet sözleşmesi imzalanması ve ödenen bedellerin üç ayda bir fatura edilmesi suretiyle, stratejik yönetim, kuruluş, finans, pazarlama, satın alma, grup insan kaynakları, teknik hizmetler, stratejik planlama ve iş birimleri yönetimi konularında hizmet alımının söz konusunu, bu hizmetlerin Türkiye'ye gelmeksızın yılın tamamında ifa edildiği belirtilerek, temin edilen hizmet bedellerine istinaden ödenen bedellerin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı, bu hizmetler karşılığında Alman mukimi firmaya yapılacak ödemeler üzerinden tevkifat yapılp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

..... hükmeye bağlanmıştır.

Dolayısıyla, şirketiniz tarafından ...'dan temin edilen "stratejik yönetim, kuruluş, finans, pazarlama, satın alma, grup insan kaynakları, teknik hizmetler, stratejik planlama ve iş birimleri yönetimi" ile ilgili yapılan ödemelerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağının bulunması kaydıyla söz konusu hizmet bedellerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratlari üzerinden, bu kazanç ve iratlari avanslar da dahil olmak üzere **nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından** kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, maddenin birinci fikrasının (b) bendinde, serbest meslek kazançlarından, ikinci fikrasında ise ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temelliği karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı, hükmeye bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan %5, diğer serbest meslek kazançlarından % 20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinden de %20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan aynı Kanunun "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıımı" başlıklı 13 üncü maddesinde;

....." hükümleri yer almıştır.

Buna göre, şirketinizin ortağı olan Almanya mukimi ... firmsanından almış olduğunuz stratejik yönetim, kuruluş, finans, pazarlama, satın alma, grup insan kaynakları, teknik hizmetler, stratejik planlama iş birimleri yönetim hizmetleri için yapılan ödemeler sırasında 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü maddesinde yer alan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtıımı" hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, Türkiye Cumhuriyeti ile Almanya Federal Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi ve Vergi Kaçakçılığın Önleme Anlaşmasının hükümleri 01/01/2011 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Şirketiniz tarafından stratejik yönetim, kuruluş, finans, pazarlama, satın alma, grup insan kaynakları, teknik hizmetler, stratejik pazarlama ve iş yönetimi gibi hizmetleri içeren yönetim hizmet sözleşmesi gereğince Almanya'da mukim ortağını ...'ye yapılan ödemelerin, bu hizmetlerin sınai, ticari veya bilimsel tecrübe dayalı bilgi birikiminin kullanılmasına yönelik **gayrimaddi hak niteliğinde** hizmetler olmaması koşulu ile, Türkiye - Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının "Ticari Kazançlar"ı düzenleyen 7'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Şöyled ki; ödemeler, gizli teknik bilgi, ustalık veya tecrübe karşı tarafa devredilmeksızın, bu teknik bilgi, ustalık veya tecrübe kullanılarak karşı taraf için, önemli oranda maliyet ve işe katlanılarak icra edilen bir hizmet karşılığı yapılıyor ise (satış sonrası servis karşılığı yapılan, garanti kapsamında satıcı tarafından alıcıya verilen bir takım hizmetler karşılığı yapılan, saf teknik yardım karşılığı yapılan, eğitim hizmeti karşılığı yapılan gibi) söz konusu ödemelerin yapıldığı Almanya'da mukim şirketin elde ettiği gelirin, Anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anlaşmanın 7 nci maddesinin 1inci fıkrasında;

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

hükümü yer almaktadır.

Buna göre, Almanya mukimi bir şirketin söz konusu hizmetler karşılığında elde ettiği kazancın Türkiye'de vergilendirilmesi için bu kazancın Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasiyla elde edilmesi gerekmektedir. Aksi durumda vergilendirme Almanya'da yapılacaktır.

Türkiye – Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının “İşyeri” başlıklı 5 inci maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendinde, işyeri teriminin, bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağlı proje için), danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedariklerini kapsayacağı hükmü altına alınmıştır. Söz konusu hizmetler bakımından Türkiye'de bir işyeri oluşup oluşmadığı bu düzenleme çerçevesinde belirlenecektir.

Diğer taraftan, söz konusu hizmetlerin gayrimaddi hak niteliğinde bir hizmet olması durumunda ise Anlaşmanın “Gayrimaddi Hak Bedelleri”ni düzenleyen 12'nci maddesi uygulanacaktır.

Bu kapsamında, söz konusu ödemeler, sadece bir ürünün incelenmesi veya sadece teknik gelişim bilgisi ile bir üretici tarafından edinilemeyen, bir ürünün veya işlemin endüstriyel tekrar üretimi için gerekli olan, patentleştirilmiş olsun olmasın, gizli teknik bir bilgi, ustalık veya tecrübenin, halka açıklanmadan kalacak şekilde, teslim alan tarafından kendi hesabına kullanılmak üzere, teslim eden tarafından önemli sayılabilecek bir iş yapılmaksızın, maliyet ve işe katlanılmaksızın devri karşılığında yapılıyor ise bu ödemelerin yapıldığı Almanya'da mukim şirketin elde ettiği gelirin gayrimaddi hak bedeli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

.....

Bu düzenlemelere göre, Türkiye'de doğan ve Almanya mukimi şirkete sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanımı veya kullanma hakkı karşılığında yapılacak olan ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden Anlaşmanın 12'nci maddesinin 2'nci fıkrası uyarınca Türkiye'de % 10 oranını aşmayacak şekilde vergi kesintisi yapılması gerekmektedir. Söz konusu ödemelere iç mevzuatımızda daha düşük bir oranın uygulanması halinde iç mevzuatımızda belirlenen bu düşük oranın uygulanacağı tabiidir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu Almanya teşebbüsünün Almanya'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin Almanya yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercumesinin Noterce veya Almanya'daki Türk Konsolosluklarında tasdik edilen bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

Bu düzenleme ve açıklamalardan sonucla;

i-İrlanda ve Alderney ülkelerinin uluslararası kabul gören bilgi sistemi içerisinde vergi cenneti ülkeler olarak kabul edilmesi ile söz konusu ülkeler ile Türkiye Cumhuriyeti ile arasında herhangi bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması imzalanmadığı hususunun dikkate alınması,

ii-Kurumlar Vergisi açısından KVK 'nın 30'uncu madde düzenleme ve kararlarının dikkate alınması,
iii-Ancak, KVK 30/7'nci bent düzenlemesine dair gerekli ilan yapılmadığından, vergilemenin doğrudan vergi cennetlerinde kurulu olma ölçütünden (VERGİ ORANLARINDAN) değil, önceki bentlerde yer alan kazanç ve iratın niteliğine göre tayin ve tespit ile yapılması,

iv-Hizmetlerin tamamının Alderney'de kurulu bulunan (ilişkili kişi) Babylon Trade Union'dan yapılması ve soyut hizmetler olarak tanımlanan ifalara dair ödemelerin yine tamamının (cironun belirli bir yüzdesi halinde) vergi cennetlerinde kurulu bulunan ilişkili kişilere yapılan ihracat tutarına bağlı olarak hesaplanması işleminin vergi matrahının aşındırılması bakımından sorgulanması,

v-İhracat işleminin tarafları, kapsam ve çerçevesinin, herhangi bir pazar araştırması ve ihracat aracılık hizmeti ifasını gerektirecek nitelikte olmadığı hususunun tespiti ile bu bağlamda yapılan ödeme ile özelgelerde yer verilen yaklaşım dikkate alınarak diğer (genel) hizmet ifalarına dair ödemelerin gayri maddi hak ödemesi olarak değerlendirilmesi,

vi-KVK ve KDVK açısından genel vergilemenin (Brüt Tutar üzerinden) aşağıda yer alan tablodaki gibi yapılması gerekmektedir.

Ödemenin Niteliği	Ödemenin Niteliği	KVK Tevkifatı	KDV Tevkifatı
Yurt dışı pazar araştırmaları ve satış desteği bedeli. Yıllık gayri safi ihracat tutarının 0,01'i olarak hesaplanmıştır.	Gayri Maddi Hak	20% 2009/14593 BKK	Net Ödeme Üzerinden Aralık/2016 döneminde %18 KDV Tevkifatı Yapılmışsa da Brüt Tutar Üzerinden Fark KDV İkmal Edilecektir.
Kalite kontrol, dizayn, hukuk danışmanlık hizmeti bedeli. Hizmetlerin tamamının İngiltere'de verildiği ileri sürülmüştür.	Gayri Maddi Hak	20% 2009/14593 BKK	Brüt Tutar Üzerinden %18 KDV tevkifatı Yapılacaktır.
Kalite Kontrol, dizayn, hukuk danışmanlık kur farkı tahakkuku	Gayri Maddi Hak	20% 2009/14593 BKK	Brüt Tutar Üzerinden %18 KDV tevkifatı Yapılacaktır.
Sümer A.Ş.'nin kullanımına tahsis edilen Server cihazı ve bağlı otomasyon/iletisim sistemlerinin 2016 yılı kira bedeli. Teçhizat ve cihazlar Türkiye'ye getirilerek kurulmuştur.	GMSİ	20% 2006/11447 BKK	Net Ödeme Üzerinden Aralık/2016 döneminde %18 KDV Tevkifatı Yapılmışsa da Brüt Tutar Üzerinden Fark KDV İkmal Edilecektir.
Sümer A.Ş. merkez ve şubelerinin mimari olarak yenilenmesi amacıyla İngiltere'de yerleşik Mimar Freddy Mercury'den alınan hizmet bedeli. Fatura Babylon Trade Union adına düzenlenmiş olup bu kurum tarafından herhangi bir kar marjı uygulanmaksızın yansıtılmıştır.	Serbest Meslek Kazancı	20% 2006/11447 BKK	KDV Uygulama Tebliği I-C2.1.2.1 Ayrımlıma Göre Brüt Tutar üzerinden %18 KDV Tevkifatı Yapılacaktır.