



2022/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon

20 Ağustos 2022 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3.5 Saat)

**YANITLAMA VE DEĞERLENDİRME AŞAMASINDA DİKKAT EDİLECEK
HUSUSLAR (Lütfen Okuyunuz)**

Uyarı! [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerekiğinde sınav görevlilerine başvurunuz. (Bu soru kağıdı toplam 8 (sekiz) sayfadan oluşmaktadır.)

[2] Cevap kağıdı Üzerine, "not talep eden ifadeler" veya "cevap dışında herhangi bir şey" yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranışın adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.

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

Yanıtların, ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte ve yeterli açıklama içerecek biçimde verilmesi gerekmektedir. Gerekçesi ortaya konulmaksızın ya da ilgili düzenlemeye atıf yapılmaksızın yalnızca, "istisnadır, muaftır, beyan edilmez, beyan edilir, vergiye/tevkifata tabidir, vergiye/tevkifata tabi değildir" şeklinde yapılan açıklamalara puan verilmeyecektir. **Yanıt içerisinde, sorulan soru bir bütün olarak alınmamalı, ilgili kanun maddesi (adaylara dağıtılan kitapçık içerisinde tamamen alıntılanarak) doğrudan yazılmamalıdır.** Yapılacak değerlendirme, ulaşılması beklenilen (doğu) 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 alış biçimine ve ekonomik delil sisteme dayalı yapılacak değerlendirmelere ve hesaplamalara da, iç tutarlılığına göre puan verilecektir.

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

Soru bazında puan dağılımı aşağıdaki gibi belirlenmiş bulunmaktadır.

Soru No	Puanı	Soru No	Puanı
1	15	5	12
2	10	6	15
3	12	7	21
4	15		



SORULAR/VERİLER

I-MÜKELLEFE DAİR BİLGİLER:

Mükellef Ünvanı: Karamazof Kardeşler Eğitim Medya ve Turizm A.Ş.

Vergi Dairesi/Vergi Kimlik No: Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı; 444 444 4444

Hesap Dönemi: 2020 Hesap Dönemi.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özeti :

Ticari Bilanço Karı	1.200.000,00
KKEG	2.100.000,00
Sponsorluk Ödemesi	1.000.000,00
KVK 12-Örtülü Sermaye'ye İsaht Eden Finansal Gider Kısı	1.000.000,00
Götürü Gider GVK 40/1	100.000,00
İstisna ve İndirimler	2.900.000,00
KVK 5/1-i	2.100.000,00
Kaldıraklı İşlem Kazancı	50.000,00
Bağışlar KVK 10/1-c	150.000,00
Sponsorluk KVK 10/1-b	500.000,00
Götürü Gider GVK 40/1	100.000,00
2018 Hesap Dönemi Zararı	400.000,00
Kurumlar Vergisi Matrahı	0,00

Sermaye Yapısı/İlişkili Kişilere Dair Bilgiler:

Ünvanı	Sermaye Payı (%)	Mukimlik Durumu
Martin Eden Financial Company	20	Cayman Adaları'nda Yerleşik Tüzel Kişi
Hemigway Trading SARL	30	Lüksemburg'da Yerleşik Tüzel Kişi
Steinbeck Holdings PLC	10	İrlanda'da Yerleşik Tüzel Kişi
Vişne Bahçesi Eğitim Vakfı	10	Türkiye'de Kurulu Vakıf
Emily Dickinson	20	Lüksemburg'da Yerleşik Gerçek Kişi
Vonnegut Holding A.Ş.	10	Türkiye'de Yerleşik Tam Mükellef Kurum

Vonnegut Holding A.Ş.: 2020 Hesap Dönemi Kurumlar Vergisi Beyannamesinde 500.000 TL. Mali Zarar beyan etmiştir.

Damga Vergisi Beyanname Bilgileri: Damga Vergisi Defteri tasdikli olarak mevcuttur. Ocak – Aralık / 2020 vergilendirme döneminin damga vergisi beyannameleri boş olarak verilmiştir.

Muhtasar Beyanname ve Sorumlu Sıfatıyla Verilen KDV Beyanname Bilgileri: Tüm dönemlere ait beyannameler düzenli olarak verilmiş olup, beyan edilmiş olan işlemlere dair bilgilere, gerekli olması durumunda soru içerisinde yer verilmiştir.

II-DİĞER BİLGİLER:

Kur Bilgileri: Döviz kurlarına dair bilgiler soru içerisinde/işlemlerde yer almaktadır. Kambiyo kar ya da zararının işlem üzerinde özel olarak belirtilmiş olması halinde bu tutarlar; belirtilmemesi halinde ise dönem sonu değerlemelerinde kurlar, 1 USD (Amerikan Doları)= 10,00 TL, 1 Avro (Avrupa Para Birimi)= 12,00 TL olarak dikkate alınacaktır.



Faydalı Ömür: Amortisman hesaplamalarında faydalı ömür süresi, soruda özel olarak belirtilmemişse, gayrimaddi haklar dahil iktisadi kıymetler için 10 yıl olarak dikkate alınacaktır.

Vergi oranları: Teslim ve ifalar ile tevkifata tabi işlemlerde KDV oranı %18, Kurumlar Vergisi Tevkifatı oranı %10; sözleşmelerde Damga Vergisi oranı %0948'dır.

Çiste Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖA): İrlanda-Türkiye, İngiltere-Türkiye ve Lüksemburg-Türkiye arasında imzalanan çiste 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.

Cayman Adaları, İngiltere Denizaşırı Topraklar Kanunu uyarınca, İngiltere'ye bağlı denizaşırı toprak statüsünde olup, ÇVÖA anlaşması kapsamında yer almamaktadır.

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

III-SORULAR VE BAĞLANTILI TESPİTLER:

Mükellef kurumun 2020 hesap dönemi yevmiye defterine yapmış olduğu bazı kayıtlar ile defter kayıtlarının dayanağı (3. kişilerden elde edilenler dahil) bilgi ve belgeler ve (varsayılmaktadır) mukellef kurum temsilcisi açıklamaları aşağıdaki gibidir. Bir kısım kayıtların altındaki notlar, muhasebe fişlerinde veya fatura ve benzeri belgeler üzerinde yer alan açıklamalardan alınmıştır. Söz konusu işlemleri, vergi kanunları ve vergi uygulamaları bağlamında değerlendiriniz.

İŞLEM 1: Mükellef kurum tarafından, ilişkili gerçek ve tüzel kişilerden 2020 hesap dönemi öncesinde temin edilerek kullanılan uzun vadeli yabancı finansal kaynaklar/borçlar KVK'nın 12'nci maddesi kapsamında değerlendirilmiş, (bu borçlanmalara ait) 2020 hesap dönemi için tahakkuk ettirilen toplam finansman giderlerinin 1.000.000,00 TL kısmının örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz kısmı olduğu saptanmıştır.

Kurumun 2020 hesap dönemi beyannamesi üzerinde de 1.000.000,00 TL tutarındaki söz konusu finansman gideri kısmı KKEG olarak beyan edilmiştir. İlgili tutara ilişkin diğer bilgilerin ise, yabancı kaynağın sahibi (borçlanılan) ilişkili kişi, KKEG faiz tutarı ve 2020 yılı içerisinde borç anapara ve faiz ödemesinin yapılip yapılmadığı hususları bazında aşağıdaki gibi olduğu görülmüştür.

İllşkili Kişi	Örtülü Sermaye Kapsamındaki Borçlanmaya Ait Finansman Gideri	Nakden/Hesaben Ödeme İşlemi
Martin Eden Financial Company	200.000,00 TL.	Yapılmamıştır
Hemigway Trading SARL	100.000,00 TL.	Yapılmamıştır.
Steinbeck Holdings PLC	250.000,00 TL	Yapılmıştır.
Emily Dickinson	150.000,00 TL	Yapılmamıştır.
Vonnegut Holding A.Ş.	300.000,00 TL	Yapılmamıştır.
TOPLAM KKEG	1.000.000,00 TL	

Kullanılan yabancı kaynaklar üzerinden 2020 hesap döneminde tahakkuk ettirilen finansman gideri ile bu giderin ilgili olarak, örtülü sermaye isabet eden/KKEG olarak beyan edilen kısmı hariç olmak üzere, yalnızca Türkiye'de yerleşik tam mükellef kurum Vonnegut Holding A.Ş. tarafından Karamazof Kardeşler A.Ş. adına 31.12.2020 tarihinde fatura düzenlenmiş ve KDV hesaplanmış bulunmaktadır.

İŞLEM 2: Karamazof Kardeşler A.Ş., 10.04.2020-30.04.2020 tarihleri arasında, İngiltere'de yerleşik "H.G.WELLS LTD" adlı yatırım şirketi üzerinden (1:10) kaldırıcı oranı ve 1.000.000 USD teminat kullanılarak;

- i-Külçe Gümüş,
- ii-Ham Petrol,
- iii-USD/Eur Kambiyo

türü emtiada muhtelif sayıda kaldırıcı alım satım (foreks) işlemi yapmıştır.

Yapılan işlemlerin sonucu olarak:

- i-Külçe Gümüş üzerinden gerçekleştirilen işlemden 40.000,00 TL kar,
- ii-Ham Petrol üzerinden gerçekleştirilen işlemden 20.000,00 TL kar,
- iii-USD/Eur paritesi üzerinden gerçekleştirilen kambiyo işleminden 10.000,00 TL zarar oluşmuştur.

Foreks işlemleri sonucu elde edilen 50.000,00 TL kar, dönem diğer olağan dışı gelir ve karlar hesabına kayıt edilmiş, söz konusu kazanç unsuru, GVK'nın 2 ve Geçici 67'nci maddeleri kapsamında yer almazı ileri sürülerek dönem beyannamesi üzerinde "indirim" olarak dikkate alınmıştır. Gerçekleştirilen işlemlerle ile ilgili olarak, herhangi bir KDV ve BSMV beyanında da bulunulmamıştır.

İŞLEM 3: Mükellef kurum tarafından Vişne Bahçesi Eğitim Vakfı (**Vakıf Vergiden Muaf Statüde Bulunmamaktadır**) alınan mal teslim ve hizmet ifaları, bu vakfa verilen hizmetler ve yapılan teslimler ile karşılıklı olarak yapılan ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Ödemeler üzerinden KVVK, GVVK, KDVK düzenlemeleri uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmamıştır.

i-Vakıf adına tescilli bulunan MARKA ve LOGO'nun işletme hizmet/tesis ve ürünlerinde kullanımı karşılığı olarak 200.000,00 TL, 31.12.2020 tarihinde "logo kullanım gideri" olarak genel yönetim giderleri hesabına kaydedilmiştir.

Kullanım ile ilgili olarak, taraflar arasında, herhangi bir kira bedeli içermeyen, 01.01.1990 tarih ve 40 yıl süreli sözleşme bulunmaktadır.

Sözleşme hükümleri gereği olarak şirket marka ve logosu, şirket ürünlerinin yurt dışında satış ve pazarlanması amacıyla, Karamazof Kardeşler A.Ş. tarafından Lüksemburg'da yerleşik Hemingway Trading SARL'a süresiz ve bedelsiz olarak kullanılmaktadır.

ii-Vakıf mülkiyetindeki gayrimenkul, yazılı herhangi bir kiralama sözleşmesi olmaksızın eğitim faaliyetinde kullanılmak amacıyla yıllık (kira bedeli) 120.000,00TL'ye kiralanmıştır. Kira ödemesi 01.01.2020 tarihinde yıllık/peşin kira olarak tahakkuk ettirilmiş ve ödenmiştir.

iii-Vakıf tarafından 2020 yılında yürütülen sosyal sorumluluk projeleri ile ilgili kitap basım faaliyetlerinin masrafları Karamazof Kardeşler A.Ş. tarafından üstlenilmiştir. Bu amaçla fatura karşılığı yapılan KDV dahil 200.000,00TL ödemenin tamamı şirket tarafından 760-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gideri hesabına kaydedilmiştir.

iv- Adı geçen Vakfa, 30.06.2020 tarihinde geçmiş yıl karından 100.000,00 TL kar payı ödemesi yapılmıştır.

İşlemlerin tamamı, 2020 hesap dönemci defter kayıtlarına, doğru kayıt yeri kullanılmak suretiyle intikal ettirilmiştir. Kayıtların tetkikinde, işlemlerle ilgili olarak gelecek dönemlere devreden bir gelir/gider/vergi/faiz unsuruna rastlanılmamıştır.

İŞLEM 4: Mükellef kurum tarafından yurt dışında yerleşik kişi ve kurumlardan alınan mal teslim ve hizmet ifaları, yurt dışında yerleşik kurumlara verilen hizmetler ve yapılan teslimler ile karşılıklı olarak yapılan ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Ödemeler üzerinden KVK, GVK, KDVK düzenlemelci uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmamıştır. Ödemelerin tamamı (götürü gider indirimine konu edilenler hariç) 31.12.2020 tarihinde dönem gider kayıtlarına alınmıştır.

i- İrlanda'da yerleşik Steinbeck Holdings PLC'den 120.000,00 TL bedeli içeren veri depolama, kalite kontrol ve araştırma-geliştirme danışmanlığı hizmeti alınmıştır.

ii- İrlanda'da yerleşik Steinbeck Holdings PLC'ye 250.000,00 TL bedel ile Vonnegut Holding A.Ş. ve iştiraklerini de içeren şirket tarihi konulu belgesel hazırlatılmıştır. Belgesel, Türkçede faal dijital yayın platformlarında, 2020 yılı içerisinde muhtelif tarihlerde 4 defa yayımlanmıştır. Yayın karşılığı olarak, yayıcı kuruluşlara ayrıca KDV hariç 150.000,00 TL ödeme yapılmıştır.

iii-Lüksemburg'da yerleşik Hemingway Trading SARL'a, şirket ürünlerinin yurt dışında tanıtımı ve pazarlanması karşılığı olarak, yıllık ihracatın %5 (yüzde beşi) oranında komisyon ödenmektedir. 2020 yılı komisyon ödemesi 01.01.2020 tarihinde 2019 yılı ihracat tutarı olan 10.000.000,00 TL üzerinden 500.000,00 TL olarak yapılmıştır.

2020 yılı ihracat tutarı 20.000.000,00 TL karşılığı USD'dır. 2020 yılında gerçekleştirilen ihracatın tamamı Lüksemburg'da yerleşik Hemingway Trading SARL'a yapılmış ve bu ihracat üzerinden % 0,5 (binde beş) oranında götürü gider hesaplanmıştır.

GVK'nın 40/1'nci maddesi kapsamındaki ihracat işlemine ilişkin yapılan götürü gider indirimine dair yevmiye defterinde yapılmış bulunan kayıt aşağıdaki gibidir.

31.12.2020

760.00001-İhracat Götürü Gider İnd. Hesabı	100.000,00
102.0020-Bankalar Hesabı	100.000,00

İşlemlerin tamamı, 2020 hesap dönemi defter kayıtlarına, doğru kayıt yeri kullanılmak suretiyle intikal ettirilmiştir. Kayıtların tetkikinde, işlemlerle ilgili olarak gelecek dönemlere devreden bir gelir/gider/vergi unsuruna rastlanılmamıştır.

İŞLEM 5: Mükellef kurum tarafından ilişkili kişilerle gerçekleştirilen finansal işlemler ile karşılıklı olarak yapılan ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Ödemeler üzerinden KVK, GVK, KDVK, KKDF, BSMV düzenlemeleri uyarınca herhangi bir vergi kesintisi ve/veya beyanı yapılmamıştır.

i-Cayman Adalarında yerleşik Martin EDEN Financial Company'den 01.11.2020 tarihinde faizsiz ve 10 yıl geri ödemeleriz 1.000.000,00 USD borçlanılmış olup, ilgili tutar 102- Bankalar hesabında kayıtlara alınmıştır. İşlemle ilgili yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

102 Bankalar Hesabı	10.000.000,00
131.01-Vonnegut Holding Hesabı	5.000.000,00
102-Bankalar Hesabı	5.000.000,00
331.03-Martin Eden F.C. Hesabı	10.000.000,00

Fon kullanımı nedeniyle 31.12.2020 tarihi itibarıyle oluşan 150.000,00 TL kambiyo zararı, 780-Finansman Giderleri hesabına kayıt edilmiştir.

ii- Lüksemburg'da yerleşik Hemingway Trading SARI tarafından Karamazof Kardeşler A.Ş.'ye 31.12.2020 tarihinde, 2020 yılı ihracat-yurt dışı satış karlılık oranlarında gerçekleşen artış nedeniyle, ciro desteği ve kar düzenleme açıklamasıyla 500.000,00 TL ödeme yapılmıştır.

iii- 2019 hesap dönemi sonu itibarıyle şirket sermayesinin 2/3'ünün yetersiz kalması nedeniyle (İŞLEM 1'de belirtilen borçlanmanın) 5.000.000,00 TL kısmı 25.10.2020 tarihinde ortaklara borçlar hesabından çekilerek 529.01-Zarar Telafi Fonu hesabına aktarılmıştır. Yönetim Kurulu tarafından 30.12.2020 tarihinde yapılan toplantıda, sermayenin 1/3'ü ile yetinme kararı alınmıştır.

İŞLEM 6: Mükellef kurum tarafından alınan mal teslim ve hizmet ifaları, muhtelif kurumlara verilen hizmetler ve yapılan teslimler ile yapılan ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Ödemeler üzerinden KVKK, GVKK, KDVK düzenlemeleri uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmamıştır.

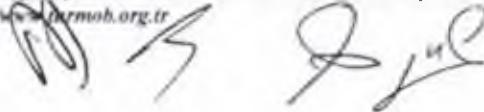
i- Kurumun 2009 yılında 150.000,00 TL bedel ile satın alarak aktıfta olduğu (faydalı عمر süresi tamamlanan) otomasyon sistemi bilgisayarları, 2020 yılında teknik yetersizlik nedeniyle yenilenmiştir. Eski cihazlar 10.12.2020 tarihinde bedelsiz olarak Gümüş Köyü İlköğretim Okulu'na makbuz karşılığı devredilmiştir. Yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

10.12.2020		
257-Birikmiş Amortismanlar Hesabı	150.000,00	
255.08- Otomasyon Sistemi Bilgisayar Hesabı		150.000,00

ii-Spinoza Eğitim Kurumları A.Ş. ile 14.04.2015 tarihinde 10 yıl süre içerecek biçimde imzalanan, "İsim Hakkı Kullamım Sözleşmesi" kapsamında (bu sözleşmeye atıfla) 01.11.2019 tarihinde yapılan ek protokolde yer aldığı biçimde, bu kurum tarafından işletilecek okulların fiziksel görünüm, altyapı ve araç gereç standartının sağlanması amacıyla;

- 3. Kişi işletmelerden doğrudan KDV hariç 100.000,00 TL sabit kıymet alımı yapılmış ve bu kıymetler Spinoza Eğitim Kurumları A.Ş. kullanımına bırakılmıştır.

- Spinoza Eğitim Kurumları A.Ş. tarafından 31.05.2020 tarihinde yapılan KDV hariç 50.000,00 TL tutarındaki iç mimari ve dekorasyon harcaması, aynı tarih ve tutarda mükellef kuruma fatura edilmiştir. Ayrıca şirket markasının, şchrin işlek bölgesindeki eğitim kurumunda kullanımı karşılığı olarak Spinoza Eğitim Kurumları A.Ş.'nin 2020 yılı kira bedeli olan 100.000,00 TL kira ödemesi üstlenilmiştir. Yapılan kayıt aşağıdaki gibidir.




01.01.2020

760- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	250.000,00
191-İndirilecek KDV Hesabı	27.000,00
320.11- Spinoza Eğitim A.Ş. Hesabı	59.000,00
320.88- Muhtelif Satıcılar Hesabı	118.000,00
102-Bankalar Hesabı	100.000,00
(Kiralama karşılığı Carl SAGAN'a yapılan ödeme)	

iii- Karamazof Kardeşler Yönetim Kurulu Başkanı Emily DICKINSON'ın sahibi olduğu İngiltere 1. Futbol Ligi olan Championship'de müsabık futbol takımı olan Workers City Sports Ltd.'ye, Türkiye'de faal profesyonel futbol kulübü Koşuyolu Gençlik Sporif A.Ş. den tüm oynama hakları, maaş ve menajerlik ödemeleri karşılığı 1.000.000,00 TL ile 2 Türk futbolcu transfer edilmiştir.

Koşuyolu Gençlik Sporif A.Ş. ve Workers City Sports Ltd. ile 31.05.2020 tarihinde ayrı ayrı her biri 150.000,00 USD bedeli içeren 2'şer yıllık sponsorluk sözleşmeleri签订已被订立，Workers City Sports Ltd. tarafından ayrıca sözleşme dönemine ait sezonlar için şirket isim ve logosunun tüm müsabakalarda sporcu formalarında yer verilmesi de taahhüt edilmiştir.

Sporcu sözleşmeleri ise 2'şer yıllık olarak yapılmıştır. İşlemle ilgili yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

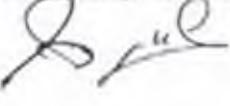
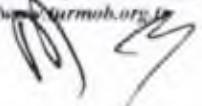
31.05.2020

280-Gelecek Yıllara Ait Giderler Hesabı	1.000.000,00
760- Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri Hesabı	1.000.000,00
260.08-Sporcu Lisans/Oynama Hakları Hesabı	1.000.000,00
191-İndirilecek KDV Hesabı	180.000,00
102-Bankalar Hesabı	3.180.000,00

İŞLEM 7:

Karamazof Kardeşler A.Ş. tarafından, 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanunu ve 633 sayılı KHK düzenlemeleri kapsamında işletilen Eğitim ve Rehabilitasyon kurumlarına dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Kurumların tamamının Milli Eğitim Bakanlığı ile Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı'ndan (bazı durumlar için Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan) ruhsat/faaliyet açma izin belgeleri ve/veya başvuruları bulunmaktadır.

Kurum Adı	Faaliyetin Niteliği	Faaliyete Geçme Tarihi	Kazanç Tutarı ve Unsurları	KVK İstisna Kısımlı
Kreş ve Gündüz Bakımevi İşletmesi	0-24 ay dönemi çocuklarına yönelik faaliyettedir.	01.01.2016	150.000,00 TL Zarar	-150.000,00 TL
Orta Öğretim Kurumu	Özel Anadolu Lisesi olarak faaliyettedir.	01.01.2016	Eğitim Bedeli: 800.000,00TL Okul Kıyafet Satışı: 200.000,00TL Kitap Satışı: 100.000,00TL Erüd Merkezi Kazancı: 100.000,00 TL Kur Farkı ve Faiz Geliri: 100.000,00TL	1.300.000,00 TL





Rehabilitasyon Merkezi	Engellilerin sporif becerilerinin geliştirilmesi için işletilmektedir.	01.01.2015	400.000,00 TL	400.000,00 TL
Beceri Geliştirme Kursu ve Atölyesi	Bale, tiyatro ve geleneksel el sanatlarının öğretilmesi ve geliştirilmesi amaçlanmaktadır. Faaliyetler, Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından Resmi olarak desteklenmektedir.	01.01.2017	250.000,00 TL	250.000,00 TL
Temel Lise	01.01.2014 tarihinde Denklem A.Ş. tarafından faaliyete geçirilmiş olan okul, 01.01.2019 tarihinde Karamazof Kardeşler A.Ş. tarafından satın alınmıştır.	01.01.2014 01.01.2019	300.000,00 TL	300.000,00 TL
Satranç Okulu	Milli Eğitim ve Gençlik ve Spor Bakanlığı ile yapılan protokoller ile Türkiye'de Satranç oyununun geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması amaçlanmaktadır.	01.01.2020	50.000,00 TL	Vergiden İstisna tutulmamıştır.

2022/2. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon

20.08.2021 Cumartesi – 16.00 - 19.30 (3,5 Saat)

PUANLAMA YAPILIRKEN DİKKATE ALINAN TEMEL İLKELER:

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

Cevap kağıdı üzerine, sorulara yönelik olarak yazılanlar haricinde, “not talep eden ifadeler” veya “cevap dışında herhangi bir şey” yazılması yasak olduğu ve adaylar bu husus ile ilgili olarak sınav öncesinde bilgilendirilmiş bulunduklarından, bu kurala aykırı not/bilgi ve/veya işaret gibi şeyler içeren aday kağıtları değerlendirme dışı bırakılmıştır.

Verilen yanıtılarda, ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte yeterli (bağlantılı) açıklamaya da yer verilmesi gerekmektedir. Gerekçesi veya nedeni ortaya konulmaksızın ya da ilgili düzenlemeye atıf yapılmaksızın yalnızca, **“VERGİDEN İSTİSNADIR, MUAFTIR, BEYAN EDİLMEZ, BEYAN EDİLİR, VERGİYE/TEVKİFATA TABİDİR, VERGİYE/TEVKİFATA TABİ DEĞİLDİR, ELEŞTİRİ BULUNMAMAKTADIR”** şeklinde yapılan açıklamalara puan verilmeyecektir.

Yanıt içerisinde, sorulan sorunun bir bütün olarak ve kısmen alınması, ilgili kanun maddesi/maddeleri (adaylara dağıtılan vergi kanunları kitapçığı içerisinde tamamen alıntılanarak) doğrudan yazılarak veya herhangi bir teknik ve hukuki açıklama ya da atıf yapılmaksızın sonuca ulaşılması/sonucun gösterilmesi yahut sorudaki tüm seçeneklerin ayrılm根本不被允许。 Ayrıca ifade edilmeksızın/ açıklanmaksızın **toplu olarak (olumlu ya da olumsuz) değerlendirme** hallerinde ya da kesin olarak vergisel sonuç ifade etmesi gereken yanıt içeriğinde, **“GEREK YOKTUR, GEREKLİ DEĞİLDİR, ZORUNLU DEĞİLDİR, SORUN YOKTUR, SIKINTI YOKTUR”** benzeri vergi hukuku uygulamalarında anlamı olmayan ve yasal zemini bulunmayan yanıtlar ile soruda verilen somut bilgilerin dışında yahut aksi bir olasılık/durum üzerinden yapılacak değerlendirme puan verilmeyecektir.

Yanıtın doğrudan vergisel bir sonuç gösterilmeksızın, “olasılık” içerecek biçimde verilmesi veya soruda yer verilen somut olay/olaylar/durumlar ile herhangi bir bağlantı kurulmaksızın/atıf yapılmaksızın, başkaca ilgiz olayları da değerlendirilmeye olarak genel ve soyut teknik bilgi olarak verilmesi durumlarında da yanıt puan verilmeyecektir.

Yapılacak değerlendirme, ulaşılması beklenilen (doğru) yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve/veya farklı sonuca ulaşılması halinde ise, katılımcı tarafından vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile uygulamalarına dair yapılacak yorum ve atıflara, konunun vergisel ele alınış biçimine ve ekonomik (serbest) delil sistemine dayalı yapılacak değerlendirmelere ve hesaplama hataları, matrah farklılıklarını dikkate alınarak, (soru ile anlamlı bütünlük oluşturma/bağlamdan kopulmaması halinde), **“Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar”** başlığı altında (belli edilen) kapsamında kısmi puan verilecektir.

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

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

Bir soru bütünü içerisindeki açıklamalarda, kabul edilen doğru yanıt ve vergisel yaklaşımın dışında, bariz hatalı yanıt ve değerlendirmelerin de bulunması halinde, doğru ve yanlış yanıtın aynı işleme dair olmaması kaydıyla, doğrudan doğruya verilen doğru yanıtın puanlama yapılacaktır. Ancak aynı işleme dair olmak kaydıyla, birbirileyle çelişik/karşılık iki ayrı yanıtın da seçenek olarak sunulması durumunda, soruya doğru yanıt verilmemiği kabul edilecektir.

Okunması olanaksız yazı formu ile yanıt verilmesi veya yanıt içerisinde silik/kısmen ya da tamamen silinmiş, üzeri çizilmiş, tamamlanmamış/yarım cümleler ve ifadelere yer verilmesi halinde de puanlama yapılamayacaktır.

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

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

Dar mükellefiyete ve bunlara yapılan ödemeler üzerinden gerçekleştirilecek vergi tevkifatına dair yapılması gereklili vergisel açıklamalara, http://www.tesmer.org.tr/soru_cevap uzantılı internet adresinde yer alan 2018/1,2,3; 2020/1,2 ve 2021/1,2 ve 3 ve 2022/1'nci dönem Revizyon Sınavları yanıt anahtarları içerisinde farklı uluslararası ticari ve finansal işlemlere yönelik sorulara karşılık olmak üzere ayrıntılı olarak yer verilmiş bulunmaktadır.

Bu açıdan, bu cevap anahtarında dar mükellefiyete dair açıklama ve değerlendirmeler ana hatlarıyla ve taraf olunan Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları (ÇVÖA) hükümlerine somut atıflar içeren örnek Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) özelgelerine yer verilmek suretiyle yapılacaktır.

SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

YANIT 1

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 12'nci maddesinde yer verildiği ve 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinde açıklandığı üzere, örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve KVK uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılmakta, kur farkları bu kapsamda değerlendirilmemektedir.

Borç verenin tam mükellef kurum olması: Kullanılan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzelmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

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

sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate alınmayacağıdır.

Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır.

Borç verenin dar mükellef kurum, gerçek kişi, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması: Borç para verenin dar mükellef kurum, gerçek kişi veya vergiden muaf herhangi bir kişi olması durumunda, örtülü sermaye üzerinden ödenen faizler borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı olarak kabul edilecektir. Bu şekilde dağıtılmış kâr payı, net kâr payı tutarı olarak dikkate alınacak ve brüte tamamlanarak belirlenen oranlarda vergi kesintisine tabi tutulacaktır. Örtülü sermayeye isabet eden kur farkı giderlerinin kâr payı olarak kabul edilmesi ve dolayısıyla vergi kesintisine tabi tutulması söz konusu değildir.

Ayrıca, mükellefler, örtülü sermaye uygulaması nedeniyle kullandıkları borçların örtülü sermayeye isabet eden tutarına ilişkin faizleri giderleştirmemeleri ve tahakkuk eden bu faiz tutarlarını ödememeleri halinde, tahakkuk eden ancak ödenmemiş olan bu tutarların henüz dağıtılmış bir kâr payı olarak değerlendirilmesi mümkün olamayacağından, kâr payı stopajına tabi tutulması da söz konusu olmayacağıdır. Anılan faiz tutarlarının ödenmesi halinde ise kâr payının dağıtıldığı kabul edilecektir.

Örneğin, (A) A.Ş., cari dönemde kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye niteliğinde olduğunu bilerek örtülü sermayeye isabet eden borçlara ilişkin hesapladığı faizleri finansman gideri olarak dikkate alınmamıştır. Bu durumda, söz konusu faiz ödemeleri yapılmadığı sürece kâr payı dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması söz konusu olmayacağıdır.

Öte yandan, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanımı nedeniyle herhangi bir faiz reddi veya düzeltme yapılması durumunda, faiz tutarlarının ödenip ödenmediğine bakılmaksızın, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla söz konusu tutarlar üzerinden kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisinin yapılması gerekmektedir.

Örneğin, hesap dönemi takvim yılı olan (A) A.Ş. hakkında 2007 yılında yapılan vergi incelemesi sonucu 2006 yılında tam mükellef gerçek kişi ortağını almış olduğu borçlara ilişkin gider kaydedilen faiz tutarları, örtülü sermaye uygulaması kapsamında kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmiş ve mükellef hakkında kurumlar vergisi tarhiyatı yapılmıştır. Ayrıca, söz konusu faiz giderlerinin örtülü sermayeye isabet eden kısmını, hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış net kâr payı olarak değerlendirileceğinden, mükellef hakkında Aralık 2006 vergilendirme dönemine ilişkin olarak kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi tarhiyatı da yapılması gerekecektir. Örtülü sermaye sayılan borçlara ilişkin dar mükellef kurumlara ödenen faizler üzerinden yapılmış vergi kesintisi, düzeltme neticesine göre kâr payından yapılması gereken vergi kesintisine mahsup edilebilecektir.

Bilindiği üzere, vergi uygulamalarında, işletme sermaye ve/veya fonlarının ilişkili kişilerin kullanımına tahsis/bu kişilerce belirli sürelerce tasarruf edilmesi işlemi, bu kişilere finansman temin hizmeti verilmiş olduğunu göstermektedir.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), ortakların şirkete borçlanma yasağı getirmiş ve iştirak taahhüdünden doğan borç hariç pay sahiplerinin (ortakların) şirkete borçlanmasını yasaklamıştır. İştirak taahhüdünden doğan borçtan anlaşılması gereken, gerek şirketin kuruluşunda gerekse de sermayesini artırması sırasında pay sahipleri (ortaklar) tarafından şirkete ödenmesi taahhüt edilen borçtur. Ticari bir ilişkide normal bir müsteriye yapılan uygulamanın aynısı işletme ortağına da uygulanıyorsa bu durumda herhangi bir problem söz konusu olmamaktadır. Kanuna göre bir ortağın herhangi bir ticari faaliyete dayanmaksızın şirketten borç alması, borçlanma yasağına aykırılık oluşturmaktadır. Ticari nitelikte olsun veya olmasın, ilişkili kişi ve ortaklarına cari hesap ilişkilerinde emsal kurum veya kişilere nazaran avantaj, menfaat sağlayıp sağlamadığıdır.

Maliye Bakanlığı öteden beri işletme fonlarının kullanıldığı/borç verme işleminin finansman temini hizmeti kapsamında değerlendirildiği için ortaklara kullandırılan tutar üzerinden adat yöntemi ile faiz hesaplanması ve gelir yazılması gerekliliğinin altını çizmektedir. Bu işlem için kullanılacak faiz oranı, şirket kredi kullanıyorsa kullandığı kredinin faiz oranı, kullanmıyor ise ilgili dönem için ticari teamüllere uygun faiz oranı üzerinden olmalıdır. Bu oran belirlenirken, şirketin ortağa verdiği parayı bir bankada mevduata veya devlet tahvilî, hazine bonosuna yatırıldığında elde edeceği gelirin faiz oranı da dikkate alınmalıdır.

Söz konusu (tanımlı) finansman temini işleminin, Katma Değer Vergisi Kanunu'nun (KDVK) 4'üncü maddesi kapsamında, "Hizmet" tanımı içerisinde değerlendirildiği ve verginin konusuna giren bir işlem olduğu da tartışılmazdır. KDVK açısından vergi matrahı, tahakkuk ettirilen (piyasa/emsal) faiz tutarı olacaktır.

Ancak yine KDVK'nın 11/1-a maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler vergiden istisna edilmiştir. Kanunun 11/1-a maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun 12/2'nci maddesine göre; Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması, Hizmetten yurtdışında faydalınılması, gereklidir. Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevkik edilir. Hizmetten yurtdışında faydalınılmasından kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır.

Bu bağlamda yurt dışında yerleşik kişilere yasal ve idari düzenlemelerdeki koşullara uygun olarak verilen finansman temin hizmetleri de hizmet ihracı kapsamında değerlendirilebilecektir.

Örtülü sermayeye konu işlemlerde finansman temini hizmetinin varlığı ve bu tutarın üzerinden hesaplanan faiz ve kur farkının KDV'ye tabi olup olmadığı hususunda **GİB tarafından verilen 11.07.2013 tarih ve 39044742-KDV.1.1021 sayılı özelde aşağıdaki açıklamala yer verilmiştir.;**

"İlgide kayıtlı özelde talep formu ile örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve kur farkının KDV'ye tabi olup olmadığı ile KDV'ye tabi olması halinde indirim konusu yapılp yapılamayacağı ve Kurumlar Vergisi Kanunu karşısındaki durumu hakkında görüş sorulmaktadır.

1. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 nci maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin, Kanunun 1 inci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasında safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlarındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmeye bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 12 nci maddesinde "örtülü sermaye" hükmüne yer verilmiş olup, kurumların ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmının ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı, 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ise örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde gider yazılmayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinin (7) nci fıkrasında; örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı, daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzeltileceği ve bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olmasının şart olduğu hükmü altına alınmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "12. Örtülü Sermaye" başlıklı bölümünde, konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar yer almaktır olup anılan Tebliğin "12.4. Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarların kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri" başlıklı bölümünde "Örtülü sermaye üzerinden ödenen faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacaktır. Kur farkları bu kapsamda değerlendirilmeyecektir.",

"12.4.1. Borç verenin tam mükellef kurum olması" başlıklı alt bölümünde, "Kullanılan borç nedeniyle, geçici vergi dönemi içinde örtülü sermaye şartlarının gerçekleşmesi halinde, o dönemde daha önce borç alan kurum tarafından giderleştirilen faiz, kur farkı ve benzeri giderler, bu işlemin yapıldığı geçici vergi döneminde hesaben gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltmenin, gider yazılan geçici vergi döneminden sonra yapılması halinde, borç alan kurum tarafından verilen düzeltme beyannamesi ile tahakkuk eden vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartıyla, borç veren kurum tarafından da (bir sonraki geçici vergi döneminde) düzeltme yapılabilecektir.

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

Hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kullanan kurumun yapacağı düzeltme talebi, vergi dairesince Vergi Usul Kanunu uyarınca değerlendirilip sonuçlandırılacaktır. Bu düzeltme sonucu tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması halinde, karşı tarafın da gerekli düzeltme işlemini kendiliğinden yapması mümkün olacaktır.

Verginin kesinleşmesi; dava açma süresi içinde dava açılmaması, yargı mercilerince nihai kararın verilmiş olması veya uzlaşmanın vaki olması gibi haller nedeniyle, verginin kesinleşmesi ve itiraz edilmeyecek duruma gelmesidir. Örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum nezdinde yapılacak düzeltmede dikkate alınacak tutar, kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır. Örtülü sermaye kapsamında borç kullanan kurumun, zamanaşımı süresi içinde düzeltme talebinde bulunmuş olması halinde, düzeltme sonucu tarh edilen verginin kesinleşip ödenmesi şartıyla karşı tarafta da süreye bakılmaksızın gerekli düzeltme işlemi yapılacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu açıklamalara göre, hesap dönemi kapandıktan sonra örtülü sermaye kapsamındaki finansmanı kullandıran kurum tarafından düzeltme yapabilmesi için, örtülü sermaye kullanan kurum nezdinde yapılan düzeltme neticesinde bir tarhiyatın olması ve bu tarhiyata konu verginin de kesinleşmesi gerekmekte olup düzeltmede dikkate alınacak tutar ise kesinleşen ve ödenen tutar olacaktır.

Ayrıca, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar adı geçen mükellef kurum nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacak olup, elde dilen kâr payının tam mükellefiyete tâbi başka bir kurumun sermayesine katılmaları nedeniyle elde edilmesi halinde kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

2. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

10/a maddesi ile mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde, malın teslimi veya hizmetin yapılması ile vergiyi doğuran olayın meydana geleceği,

20 nci maddesinin 1inci fıkrasında "Teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın, bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel" olduğu, aynı maddenin 2 nci fıkrasında "Bedel deyiminin, malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya bunlar adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade ettiği,"

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

27/1inci maddesinin 1inci fıkrasında, "bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti" olduğu, aynı maddenin 2 nci fıkrasında, "bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanmadığı hallerde de matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücreti esas alınacağı, 3 üncü fıkrasında ise; "emsal bedeli ve emsal ücreti Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olduğu,

30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilemeyeceği hükmü altına alınmıştır.

Buna göre,

Ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, (örtülü sermaye üzerinden emsal faize göre ödenen veya hesaplanan faiz tutarı ve kur farkı) KDV Kanununun 1/1inci maddesine göre finansman temin hizmeti olarak değerlendirildiğinden, Kanunun 1/1inci maddesine göre KDV ye tabi olacaktır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12/7 nci maddesi gereğince, örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarların, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılması nedeniyle, kurumlarla ilişkili kişiler arasında gerçekleşen ticari faaliyetlerin sonradan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında örtülü sermaye olarak değerlendirilerek dağıtılmış kar payı sayılması, KDV açısından işlemin finansman temin hizmeti olmasını etkilememektedir.

Örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz ve benzeri giderlerin kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden bu giderler dolayısıyla ödenen KDV nin, KDV

Kanununun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır. Daha önce indirim konusu yapılan tutarların, indirim hesaplarından çıkarılarak bu tutarların indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmadığının anlaşıldığı dönemde KDV beyannamesinin "ilave edilecek KDV" satırına eklenmek suretiyle beyan edilmesi gerekmektedir.

Düger taraftan, kur farkının da KDV Kanununun 24/c maddesi uyarınca matraha dahil unsurlar arasında mütalaası edilmesi gerekiğinden, örtülü sermayeye ilişkin kur farkı üzerinden hesaplanan KDV nin, faiz ve benzeri giderler dolayısıyla ödenen KDV mahiyetinde değerlendirilmesi ve Kanunun 30/d maddesi uyarınca indirim konusu yapılmaması gerekmektedir."

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- İlişkili gerçek ve tüzel kişilerden kullanılan finansal kaynaklar üzerinden hesaplanarak 2020 dönem kurumlar vergisi matrahının tespitinde dikkate alınan finansman giderinin (soruda sabit bir veri olarak sunulduğu biçimde KVKK'nın 12/nci maddesi kapsamında, (bu borçlanmalara ait) 2020 hesap dönemi için tahakkuk ettirilen toplam finansman giderlerinin 1.000.000,00 TL'lik bu kısmının örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz olarak değerlendirilerek dönem Kurumlar Vergisi Beyannamesi üzerinde Kanunen Kabul Edilmeyen Gider (KKEG) olarak beyanı doğrudur.

2- İlişkili (tam ve dar mükellef) gerçek ve tüzel kişiler tarafından, finansal kaynak aktarımı yoluyla, Karamazof Kardeşler A.Ş.'ye KDV'nin konusuna girecek biçimde finansman temin hizmeti verilmiş bulunmaktadır.

3- Karamazof Kardeşler A.Ş. tarafından, kullanılan yabancı kaynaklar üzerinden hesaplanan faizin, 2020 hesap dönemi kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmış olunması, (KVKK Tebliğinin 12.4.2. ayrimında yer verilen ve örneklenen, örtülü sermaye uygulaması nedeniyle kullandıkları borçların örtülü sermayeye isabet eden tutarına ilişkin faizlerin giderleştirilmesinin yeterli olduğuna dair düzenleme çerçevesinde) ilişkili gerçek ve tüzel kişilere 2020 hesap döneminde nakden ve/veya hesaben ödeme yapılip yapılmamasını halini vergisel sonuçları itibariyle önemsiz hale getirmiş bulunmaktadır.

4- Finansal işleme taraf olan ilişkili (tam ve dar mükellef) gerçek ve tüzel kişiler tarafından, Karamazof Kardeşler A.Ş.'den hesap döneminin son günü itibariyle (tabloda yer alan tutarlar itibariyle) kar payı elde edilmiş olduğu kabul edilecektir.

5- Tam mükellef kurum Vonnegut Holding A.Ş. için hesaplanan finansman gideri üzerinden KVKK düzenlemeleri kapsamında herhangi bir vergi tevkifi yapılmayacak, borçlanmaya ait tüm finansman geliri kurumun dönem kazancına dahil edilecektir.

6- Karamazof Kardeşler A.Ş.'nin 2020 hesap dönemi için Kurumlar Vergisi matrahi oluşmadığından, Vonnegut A.Ş. tarafından elde edildiği kabul edilen bu kar payını KVKK'nın 5/1-a düzenlemesi kapsamında iştirak kazancı istisnası olarak beyanı da söz konusu olmayacağından.

7- Vonnegut A.Ş. tarafından örtülü sermayeye isabet eden/KKEG olarak beyan edilen kısım hariç tutulmaksızın, borçlanmaya ilişkin hesaplanılacak tüm faiz tutarı üzerinden (verilen finansman temin hizmeti karşılığı) fatura düzenlenilecek ve KDV hesaplanacaktır.

8- Kar payı ödemesi kabul edilen tutarlar üzerinden Emily Dickinson için GVK'nın 94/6-b; diğer dar mükellef kurumlar için KVKK'nın 30/3 bendtleri düzenlemeleri gereği vergi tevkifi yapılacaktır.

9- Türkiye ile ÇVÖA bulunmayan Özel Statüdeki Cayman Adası otoritesinde yerleşik kurum için bu oran %15, diğerleri için ilgili (Lüksemburg ve İrlanda) ÇVÖA'larda belirlenen oran (%10) dikkate alınacaktır.

10- 4936 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi 21.12.2021 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden, ilgili Kararnamede yer alan ve kar payı ödemeler için uygulanacak (%10) vergi tevkifat oranı, bu ödeme için uygulanamayacaktır.

11- KDVK'nın 1 ve 9'uncu maddeleri düzenlemeleri gereği olarak, Karamazof Kardeşler A.Ş.'nin, yurtdışından temin etmiş olduğu ve Türkiye'de faydalanan finansman temin hizmeti için söz konusu işlem bedeli (faiz tutarı) üzerinden KDV hesaplaması ve sorumlu sıfatıyla beyan edip ödemesi gerekmektedir. Dar mükellef gerçek kişi Emily Dickinson'dan yapılan borçlanmanın ticari niteliğinin bulunmadığından KDV açısından vergiyi doğuran olayın gerçekleşmediği (herhangi bir KDV tevkifi olmadığı) savı üzerinden vergisel bir değerlendirme de yapılabilecektir.

12- Sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV'nin örtülü sermaye olarak kabul edilen faize (1.000.000,00TL) isabet eden kısmı KDVK'nın 30/d bendi düzenlemesi gereği vergi indirimine konu edilemeyecektir.

13- KVK ve GVK açısından kar payı kabul edilen ödemelerde vergi tevkifat matrahı olarak belirlenecek brüt tutarlar, aynı zamanda KDV tevkifatı için de vergi matrahı olacaktır.

YANIT 2

Foreks (Forex), Foreign Exchange kelimesinden türetilmiş olup döviz, döviz arbitrajı, döviz değişim tokusu anımlarına gelmektedir. Foreks piyasası ise bir ülkenin para birimi ile diğer bir ülkenin para birimi arasındaki değişim oranından yani pariteden faydalananlarak, döviz alım satım işlemlerinin yapıldığı uluslararası piyasaların tamamını ifade eder. Foreks piyasası para birimleri arasındaki değişimlerden faydalananlarak fiyatların hem uzun pozisyon (artış yönünde hareket olacağı beklenisiyle yapılan işlem) hem de kısa pozisyon (düşüş yönünde hareket olacağı beklenisiyle yapılan işlem) alınarak yatırım yapılabilme imkanı sunmaktadır. Foreks piyasası altın, gümüş, paladyum gibi emtia, borsa endeksleri ve bu endekslerde işlem gören hisse senetlerine; pamuk, mısır, soya gibi tarımsal ürünler, hatta petrol, doğalgaz gibi enerji ürünlerine kadar geniş bir yelpaze de yatırım yapılabilmesine olanak sağlamaktadır. Bunun yanı sıra söz konusu yatırımları kaldırıcı orANI sayesinde daha düşük bir sermaye ile daha yüksek bir yatırım yapılabilmesine olanak sağlayarak düşük bir tutarla yüksek bir riskin hedge edilmesi imkânı da sunan bir piyasa olarak karşımıza çıkmaktadır.

Sermaye piyasası faaliyetini “Kaldıraçlı Alım Satım İşlemleri ve Bu İşlemleri Gerçekleştirebilecek Kurumlara İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ” (Tebliğ) ile düzenlenmiştir. Düzenlemeye ilişkin Tebliğ 27.08.2011 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanarak 31.08.2011 tarihi itibariyle yürürlüğe girmiştir ve ülkemizde de yasal bir şekilde işlem yapılmaya başlanmıştır. İlgili Tebliğ'de kaldırıcı oranı işlem yapmak için yatırılan teminat tutarı karşılığında alınabilecek pozisyon tutarını gösteren oranı olarak ifade edilmiştir. Kaldıraç oranı ilk başta 100:1 olarak belirlenmiş olup sonrasında; 10.02.2017 tarih 29975 sayılı Resmi Gazetedede yayınlanan III 37.1.b Yatırım Hizmetleri Ve Faaliyetleri İle Yan Hizmetlere İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğinde yapılan değişiklikle kaldırıcı işlemlerde pozisyonun ilk açıldığı sırada uygulanacak kaldırıcı oranı 10:1'i geçmez şeklinde düzenlenmiştir. Söz konusu tebliğde yatırılan teminat tutarı karşılığında, döviz ve kıymetli madenler ile Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenecek diğer varlıkların kaldırıcı olarak elektronik ortamda oluşturulmuş bir platformda alım satımı işlemleri kaldırıcı işlem olarak tanımlanmıştır.

Sermaye Piyasası Kurulunun piyasa yapıcılara, işlem aracılarına ve aracı kurum temsilcilerine ilişkin düzenlemeler ise (sırasıyla) Seri: V No:125 sayılı SPK tebliği madde 2(a), 2(b) ve 2(c) 'de yer almaktadır.

7256 sayılı Kanun'un 19'uncu maddesiyle GVK'nın geçici 67'nci maddesinin (13) numaralı fıkrasına eklenen hükmün sonucunda ilgili bentin ikinci fıkrası vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden sonra döviz, kıymetli madenler ve Sermaye Piyasası Kurulunca, belirlenen diğer varlıklar üzerine yapılan kaldırıcı işlemlere ilişkin sözleşmeleri yani foreks piyasasında işlem gören sözleşmelerini, diğer sermaye piyasası araçları kapsamında değerlendirerek 01.01.2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere tevkifat kapsamına alınmıştır. Bu kapsamında kaldırıcı işlemlere ilişkin özel bir belirleme yapılmak suretiyle, belirli bir tarihten önce açılan pozisyonların önceki hükümlere göre vergilendirilmesine devam edileceğine ilişkin düzenleme yapılmamış olduğundan 01.01.2021 tarihinden itibaren kaldırıcı işlemlerden elde edilen tüm gelirler üzerinden geçici 67'nci madde hükmü uyarınca tevkifat yapılacağı anlaşılmaktadır.

İlgili maddenin gerekçesinde, “Yapılan diğer bir düzenleme ile banka ve aracı kurum kurumlar vasıtasiyla gerçekleştirilen kaldırıcı alım satım (foreks) işlemlerinden elde edilen gelirlerin geçici 67 nci madde kapsamında kaynakta kesinti suretiyle vergilendirilmesi amaçlanmakta, maddenin uygulama süresi 31.12.2025 tarihine kadar uzatılmakta ve bu sureyi beş yıla kadar uzatma konusunda Cumhurbaşkanına yetki verilmektedir.” Denilmiş bulunmaktadır.

Kaldıraçlı işlemlerde tevkifat matrahının belirlenmesinde ilk olarak söz konusu kaldırıcı işleme konu işlemin maliyet bedeli tespit edilmelidir. GVK'nın geçici 67'nci maddesinin birinci fıkrasının ikinci paragrafında,

“Aynı menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracından değişik tarihlerde alımlar yapıldıktan sonra bunların bir kısmının elden çıkarılması halinde, ilk giren ilk çıkar yöntemi kullanılmak suretiyle, tevkifat matrahının tespitinde dikkate alınacak alış bedeli belirlenir. Bir menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının alıntından önce elden çıkarılması halinde, elden çıkıştırma tarihinden sonra yapılan ilk alım işlemi esas alınarak üzerinden tevkifat yapılacak tutar tespit edilir. Aynı gün içerisindeki işlemlerde ağırlıklı ortalama yöntemi kullanılabilir.” hükmü yer almaktadır. Dolayısıyla Kanun hükmü gereği kaldıraçlı işlemlerde de maliyet bedelinin tespitinde FIFO yani ilk giren ilk çıkar yönteminin uygulanması gerekmektedir.

Bu çerçevede “döviz, kıymetli madenler ve Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen diğer varlıklar üzerine yapılan kaldıraçlı işlemlere ilişkin sözleşmeler” ile müşterilerin elde ettiği gelirlerden kesinti suretiyle vergileme yapılacaktır. Stopaj oranı %10 olacaktır. Yapılacak kesinti uygulaması 2021 yılından itibaren başlayacak ve GVK’nın Geçici 67’nci maddesi kapsamındaki diğer işlemlerdeki gibi 3’er aylık beyanname ile Aracı Kurum tarafından Vergi Dairesine yatırılacaktır.

KVK’nın 6’ncı maddesine göre Kurumlar Vergisi hesaplanırken mükelleflerin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı dikkate alınır. Safi kurum kazancı, GVK’da yer alan ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilir.

Foreks piyasasında işlem yapan kurumlar vergisi mükellefi aracı kuruluşların bu piyasada gerçekleştirdikleri işlemlerden elde ettikleri gelirler kurum kazancına dahil edilmeli ve bu gelirler dikkate alınarak kurumlar vergisi beyannameleri vermeleri gerekmektedir. Foreks işlemleri sonucu zarar elde etmeleri durumunda bu zararları da beyannameye dahil etmelilerdir.

KDVK’nın 1. maddesinde ticârî, sînâî, zîrâî faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV’ne tabi olduğu belirtilmiştir. 2’nci maddede ise teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devri şeklinde tanımlanmıştır. Ayrıca, bir malın alıcı veya onun adına hareket edenlerin gösterdiği yere veya kişilere tevdiinin de teslim hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Foreks piyasasında yapılan işlemlerin sonucunda fiziken bir teslim olmamakla birlikte yapılan işlem sonunda tasarruf hakkı el değiştirmektedir. Dolayısıyla foreks piyasasında yapılan işlemler KDV’nin konusuna girmektedir.

KDVK’nın 17/4 (g) maddesinde belirtildiği üzere külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar, döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tâhvîl, varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye’de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV’nden istisna edilmiştir. Bu durumda foreks piyasasında gerçekleştirilen alım-satım işlemlerinden bu bentte sayılan kıymetlerle ilgili olanlar için KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, foreks piyasasında gerçekleştirilen alım-satım işlemleri yalnızca bu bentte sayılan kıymetlerle sınırlı değildir. Dolayısıyla, söz konusu maddede sayılan kıymetler dışında herhangi bir kıymetin foreks piyasasında bir işleme konu edilmesi durumunda KDV’nin hesaplanması gerekecektir.

89 seri numaralı Gider Vergileri Kanunu genel tebliğinde “kaldıraçlı alım satım işlemlerinin vergilendirilmesi” başlığı altında; banka, banker ve sigorta şirketleri tarafından yapılan fiziki teslimatlı döviz alış ve satış işlemleri, kambiyo işlemi olduğundan sıfır oranında BSMV’ye tabi olduğu, üzerlerinden BSMV hesaplanmayacağı, ancak, nitelik itibarıyle banka muamele ve hizmetleri kapsamında olduğu kabul edilen foreks işlemleri, dayanak varlıktaki fiyat değişimlerinden fiziki alım satım olmaksızın yararlanmayı amaçladığından, kambiyo alım satım işlemi olarak değerlendirilemeyeceği, buna göre; – Banka ve sigorta şirketlerinin foreks işlemleri dolayısıyla lehe aldıkları paraların, – İlgili kanunlarla yetkilendirilmek veya izin verilmek suretiyle 6802 sayılı Kanunun 28’inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemleri esas iştirâk konusu olarak yapan ve banker kapsamında BSMV mükellefi olanların foreks işlemleri dolayısıyla lehe aldıkları paraların, – Yetkili kuruluşlar kapsamında BSMV mükellefi olup kendileri veya başkaları hesabına yaptıkları foreks işlemleri dolayısıyla

lehe aldıkları paraların, 6802 sayılı Kanunun 28'inci maddesi uyarınca BSMV'ye tabi bulunduğu açıklandıktan sonra, BSMV mükellefleri tarafından Türkiye'de kurulu borsalarda yapılacak kaldırıçlı alım satım işlemlerinin, vadeli işlem ve opsiyon sözleşmeleri mahiyetinde olmadığı, 6802 sayılı Kanunun 29'uncu maddesinin (p) bendi kapsamında değerlendirilemeyecekleri, buna bağlı olarak Türkiye'de kurulu borsalarda yapılan foreks işlemleri dolayısıyla lehe alınan paraların tamamının %5 oranında BSMV'ye tabi tutulacağı yönünde düzenleme yapılmıştır.

GİB'in 11.09.2019 tarih ve 62030549-120[37-2016/588]-738343 sayılı özelgesinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formu ve eklerinin incelenmesinden; İngiltere ve diğer Avrupa Birliği ülkeleri tarafından foreks (kaldırıçlı alım satım işlemleri) piyasasında yetkilendirilmiş bir kurumda teminatlı olarak kıymetli maden ve döviz alım satım işleri yaptığınız, yurt dışında mukim firmalar nezdinde açılan hesaplara yatırılan teminat bedellerine istinaden yurt içinde yapılan kaldırıçlı alım satım işlemlerinin katma değer vergisi (KDV) ve banka sigorta muamelesi vergisi (BSMV) karşısındaki durumu ile bir takvim yılı içerisinde birden fazla devamlılık arz edecek şekilde yapmış olduğunuz döviz ve kıymetli maden alım satımına dayalı foreks piyasası işlemleri dolayısıyla oluşan kar veya zararın ticari faaliyet kapsamında mı yoksa değer artış kazancı olarak mı değerlendirileceği ve ayrıca kaldırıçlı döviz ve kıymetli maden alım satım faaliyetlerinden oluşan zararın gelir vergisi matrahından indirim konusu yapılp yapılamayacağı hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmış olup, konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

A-GELİR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Mükellefler" başlıklı 3 üncü maddesinde;

"Aşağıda yazılı gerçek kişiler Türkiye içinde ve dışında elde ettikleri kazanç ve iratların tamamı üzerinden vergilendirilirler:

1.Türkiye'de yerleşmiş olanlar;

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

Mezcur Kanunun 37 nci maddesinin birinci fıkrasında, her türlü ticari ve sınai faaliyetlerden doğan kazançların ticari kazanç olduğu hükmü altına alınmıştır.

Ticari faaliyet bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için, kazanç sağlama niyet ve kasti gerekmekle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gerektiği ortaya çıkmaktadır.

Anılan Kanunun 85 inci maddesinde mükelleflerin, Kanunun ikinci maddesinde yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratlar için Kanunda aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verecekleri, Kanuna göre beyanı gereken gelirlerin yıllık beyannamede toplanmasının zorunlu olduğu; tacirlerin, çiftçilerin ve serbest meslek erbabının ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname verecekleri ifade edilmiştir.

Öte yandan; Kanunun "Zararların Karlara Takas ve Mahsubu" başlıklı 88 inci maddesinde;

"Gelirin toplanmasında gelir kaynaklarının bir kısmından hasıl olan zararlar (80 inci maddede yazılı diğer kazanç ve iratlardan doğanlar hariç) diğer kaynakların kazanç ve iratlarına mahsup edilir.

Bu mahsup neticesinde kapatılmayan zarar kısmı, müteakip yılların gelirinden indirilir. Arka arkaya beş yıl içinde mahsup edilmeyen zarar bakiyesi müteakip yıllara naklolanamaz

hükümleri bulunmaktadır.

Aynı Kanunun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı mükerrer 80 inci maddesinde ise; hangi mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak değerlendirileceği tek tek sayılmış olup, kaldıraklı döviz ve kıymetli maden alım satımından doğan kazançlar bu madde kapsamında sayılmamıştır.

Öte yandan, söz konusu Kanunun geçici 67 inci maddesinde de; menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yer almaktır olup, kaldıraklı döviz ve kıymetli maden alım satımından doğan kazançlar bu madde kapsamında vergiye tabi tutulması da mümkün bulunmaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, foreks işlemleri olarak da adlandırılan kaldıraklı döviz ve kıymetli maden alım satım faaliyetlerinden doğan kazançlarınızın Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifat yoluyla yahut mükerrer 80 inci madde kapsamında beyan yoluyla vergiye tabi tutulması söz konusu olmamakla birlikte, söz konusu faaliyetinizin ticari organizasyon içerisinde devamlılık arz edecek şekilde yapılması durumunda ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetleriniz neticesinde elde edilen kazancın, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde beyan yoluyla vergilendirilmesi gerekmektedir.

Ayrıca, kaldıraklı döviz ve kıymetli maden alım satım faaliyetinin ticari organizasyon içerisinde devamlılık arz edecek şekilde yapılması durumunda, faaliyet sonucu oluşan zararın bu Kanunun 88 inci maddesi kapsamında mahsup ve indirimi mümkün bulunmaktadır.

B-KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

17/4-g maddesinde, külçe altın, külçe gümüş, döviz ve para tesliminin KDV'den istisna olduğu,

hükme bağlanmıştır.

Buna göre, foreks piyasasında yapılan kaldıraklı alım satım işlemleri kapsamında külçe altın, külçe gümüş ve döviz teslimleri 3065 sayılı KDV Kanununun 17/4-g maddesine göre KDV'den istisnadır.

Diger taraftan, külçe altın ve külçe gümüş dışındaki madenlerin Türkiye'den alımı ve satımı KDV'ye tabi olup, foreks piyasasında yapılan kaldıraklı alım satım işlemleri kapsamında Türkiye'de yapmış olduğunuz külçe altın ve külçe gümüş dışındaki madenlerin alımı ve satımı KDV'ye tabidir.

C-BANKA VE SİGORTA MUAMELELERİ VERGİSİ YÖNÜNDEN

6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28 inci maddesinde, "Banka ve sigorta şirketlerinin 10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu"na göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde

olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar banka ve sigorta muameleleri vergisine tabidir.

Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım - satıma 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 aldıkları paralar dâhil) da banka muameleleri vergisine tabidir.

90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fikrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas istigal konusu olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılır. Bir şahsin münhasıran altın alım ve satımı ile uğraşması banker sayılmasını gerektirmez." hükmü yer almaktadır.

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

87 Seri No.lu Gider Vergileri Genel Tebliğinin "6802 Sayılı Kanunun 28 inci Maddesinin İkinci Fikrasında Belirtilen Muamele ve Hizmetleri Esas İstigal Konusu Olarak Yapanlar" başlıklı (B/2) bölümünde ise 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fikrasında belirtilen **işlemleri esas istigal konusu olarak yapanlar, bu işlemleri ilgili kanunlarla yetkilendirilmek veya izin verilmek suretiyle yürüten kişileri ifade etmeyeceğini**, dolayısıyla bunların 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fikrasında belirtilen işlemlerin "esas istigal konusu" olarak BSMV'ye tabi olacağı, bunlar dışındakilerin aynı fikrada belirtilen işlemlerin "esas istigal konusu" olmadığından KDV'ye tabi olacağına ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

Buna göre, banka ve sigorta şirketleri dışındaki mükellefler tarafından esas istigal konusu kapsamında olmaksızın yapılan işlemler BSMV'nin konusuna girmediginden, **söz konusu kişinin** foreks piyasasında yapmış olduğu kaldıraçlı alım satım işlemleri nedeniyle elde ettiği paralar BSMV'ye tabi bulunmamaktadır."

GİB tarafından verilen 14.08.2012 tarihli ve B.07.1. GİB.4.34.16.01-120 [37-2012/281]- 2554 sayılı özelgede ise, foreks işlemleri "döviz alım satımı" olarak ele alınmış ve bu faaliyetin değer artış kazançları kapsamında yer almazı ve GVK'nın geçici 67. maddesi kapsamında vergiye tabi tutulması da mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

Söz konusu özelgede, bu faaliyetin ticari organizasyon içerisinde devamlılık arz edecek şekilde yapılması durumunda ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve elde edilen kazancın ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde beyan yoluyla vergilendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır.

" Ticari faaliyet bir tür emek-sermaye organizasyonuna dayanmakta olup, kazanç sağlama niyet ve kastının bulunup bulunmaması böyle bir organizasyon tarafından icra edilen faaliyetin "ticari faaliyet" olma niteliğine etki etmemektedir. Ancak, bir faaliyetin "ticari faaliyet" sayılabilmesi için, kazanç sağlama niyet ve kasti gerekmemekle birlikte faaliyeti icra eden organizasyonun bütün unsurları ile birlikte değerlendirildiğinde kazanç sağlama potansiyeline sahip olması gereği ortaya çıkmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun "Değer Artışı Kazançları" başlıklı mükerrer 80 inci maddesinde ise hangi mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı olarak değerlendirileceği tek tek sayılmış olup, döviz alım satımından doğan kazançlar bu madde kapsamına girmemektedir.

Diger taraftan, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 inci maddesinde menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yer almaktır

olup, döviz alım satımından doğan kazançların bu madde kapsamında vergiye tabi tutulması da mümkün bulunmamaktadır.

Buna göre, foreks işlemleri olarak da adlandırılan kaldırıçlı döviz alım satım faaliyetlerinden doğan kazançların Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifat yoluyla yahut mükerrer 80 inci madde kapsamında beyan yoluyla vergiye tabi tutulması söz konusu olmamakla birlikte, söz konusu faaliyetin ticari organizasyon içerisinde devamlılık arz edecek şekilde yapılması durumunda ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi ve bu faaliyetler neticesinde elde edilen kazancın, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlara ilişkin hükümleri çerçevesinde beyan yoluyla vergilendirilmesi gerekmektedir.”

Benzer şekilde, **GİB'in 14.08.2012 tarihli ve B.07.1. GİB.4.34.16.01-125 [6-2012/55] – 2569 sayılı özelgede ise**, aracı kurumların müşterilerine kaldırıçlı döviz alım satım işlemleri nedeniyle yapmış olduğu ödemeler üzerinden GVK'nın geçici 67. maddesi kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğü bulunmadığı belirtilmiştir.

GİB tarafından verilen 14.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-125[6-2012/55]-2569 sayılı başka bir özelgede ise;

"Kaldırıçlı Alım Satım İşlemleri ve Bu İşlemleri Gerçekleştirebilecek Kurumlara İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ" kapsamında foreks işlemleri yapmaya yetkilendirilmiş bir aracı kurum olduğunuzu, "Piyasa Yapıcısı" olarak gerçekleştirdiğiniz kaldırıçlı alım-satım işlemlerinden aracılık komisyonu almadığınızı ancak şirket adına yapmış olduğunuz alım-satım işlemlerinden gelir elde ettiğinizi, müşterilerin yapmış olduğu işlem hacimleri baz alınarak aylık periyotlar halinde belirlenen skala çerçevesinde bir prim hesaplandığını ve bu tutarların müşteri hesaplarına yansıtıldığını, şirket tarafından bir gider olan bu tutarların müşteri adına gelir olduğunu belirterek, elektronik ortamda müşterilerin bireysel faaliyetleri sonucu hesaplarına yansıtlan söz konusu gelirler için tevkifat yapılp yapılmayacağı hususunda bilgi talep edildiği anlaşılmakta olup, konu hakkında Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 inci maddesinde menkul kıymetler ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılması ve elde tutulması sürecinde elde edilen gelirler ile mevduat faizleri, repo gelirleri ve özel finans kurumlarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler yer almaktır, döviz alım satımından doğan kazançlar bu madde kapsamında tevkifat yoluyla vergilendirilen gelirler arasında bulunmamaktadır.

Buna göre, işlem hacimleri baz alınarak ödenen prim tutarları dahil olmak üzere müşterilerinize kaldırıçlı döviz alım satım işlemleri nedeniyle yapmış olduğunuz ödemeler üzerinden geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğünüz bulunmamaktadır.” Açıklaması yapılmıştır.

Özelgelerde yer verilen, “kaldırıçlı işlem kaynaklı gelirler üzerinden GVK'nın geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifat yapma yükümlülüğünün olmadığına dair açıklamaların”, 7256 Sayılı Kanun'un 19'uncu maddesi ile 01.01.2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere GVK'nın geçici 67 nci maddesinde yapılan değişiklik ile birlikte dikkate alınması da gereklidir.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- Karamazof Kardeşler A.Ş.'nin 10.04.2020-30.04.2020 tarihleri arasında, İngiltere'de yerlesik "G.H.WELLS LTD" adlı yatırım şirketi üzerinden (1:10) kaldırıç oranı ve 1.000.000 USD teminat kullanılarak gerçekleştirmiş olduğu işlemin ticari nitelikte olduğu ve ticari faaliyetin bir unsuru bulunduğu tabiidir.

2- Foreks işleminden kaynaklı kazanç, GVK'nın 2 ve mükerrer 80/1'nci maddesi uyarınca, 7256 sayılı Kanun'la geçici 67'nci madde kapsamına alınmış ve vergisel anlamda, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satımından oluşan değer artışı kazancı niteliğini kazanmıştır.

3- KVК'nın 2 ve 6'ncı madde düzenlemeleri uyarınca, Kurumlar Vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içerisinde elde ettikleri safi kurum kazancı GVK'da yer alan ticari kazanç hükümlerine göre tespit

edilmekte olduğundan, kurumların yurt içinde ya da dışında (kaldıraklı işlemler dahil) gerçekleştirilen işlemler sonucu elde ettikleri her türlü kazanç ya da zararın dönem kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.

4- Kaldıraklı döviz ve kıymetli maden alım satım faaliyetinin ticari organizasyon içerisinde devamlılık arz edecek şekilde yapılması durumunda, faaliyet sonucu oluşan zararın GVK'nın 88'inci maddesi kapsamında mahsup ve indirim mümkün bulunmaktadır.

5- Farklı işlemler sonucu elde edilen 60.000,00 TL kazanç ve 10.000,00 TL zarar ayrı ayrı kayıtlara alınacak olup, işlem sonucu elde edilen kazancın, bu işlem/kazanç türü ile ilgili olarak herhangi bir yasal düzenleme de bulunmadığından, vergiden bağışık tutulması söz konusu olmayacağıdır. Bu bağlamda 50.000,00 TL kazanç, KV beyannamesi üzerinde herhangi bir gerekçe ile dönem matrahının saptanmasında indirim olarak dikkate alınmayacağıdır.

6- Tüm finansal işlemler yurt dışında ve yurt dışında yerleşik kurum aracılığı ile gerçekleştirildiğinden elde edilen kazanç kısmı üzerinden GVK'nın Geçici 67'inci maddesi uyarınca bir vergi kesintisi yapılmasından bahsedilemeyecektir.

7- Gelir niteliğindeki ödemeyi Türkiye'de yerleşik banka ve aracı kurumlar tarafından yapılmış olması halinde dahi, GVK'nın geçici 67'inci maddesinde yapılan değişiklik 01.01.2021 tarihinden itibaren elde edilen gelirlere uygulanmak üzere yürürlüğe girmesi nedeniyle, işlem/kazanç bazlı herhangi bir vergi tevkifatından söz edilemeyecektir.

8- Foreks piyasasında yapılan işlemlerde, işleme konu varlığın fiziki bir teslimi olmamakla birlikte bu varlığın tasarruf hakkı el değiştirmekte olduğundan bu işlemler KDV'nin konusuna girmektedir.

9- KDVK'nın 17/4(g) maddesinde belirtildiği üzere külçe altın, külçe gümüş, kıymetli taşlar, döviz, para, damga pulu, değerli kâğıtlar, hisse senedi, tahvil, varlık kiralama şirketleri tarafından ihraç edilen kira sertifikaları, Türkiye'de kurulu borsalarda işlem gören sermaye piyasası araçları ile metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt, cam hurda ve atıklarının teslimi KDV'den istisna edilmiş olduğundan Türkiye'de gerçekleştirilmesi durumunda foreks piyasasında gerçekleştirilen alım-satım işlemlerinden bu bentte sayılan kıymetlerle ilgili olanlar için KDV hesaplanmayacak, ancak ham petrol türü emtiaya bağlı olarak yapılan işlemler üzerinden KDV hesaplanılacaktır.

10- İşlemin tarafı aracı kurumun İngiltere'de yerleşik olması nedeniyle, İngiltere'de gerçekleştirilen işlemler KDV'nin konusuna girmeyecek, Türkiye'de gerçekleştirilen işlemler ise KDVK'nın 11'inci maddesi düzenlemesi gereği ihracat istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

11- 89 seri numaralı Gider Vergileri Kanunu Genel Tebliğ düzenlemeleri uyarınca BSMV mükellefleri tarafından kendi ya da başkaları lehine yaptıkları foreks işlemlerinden lehine aldığı paralar üzerinden %5 BSMV hesaplanacaktır. Ancak BSMV mükellefi olmayan Karamazof Kardeşler A.Ş. açısından bu verginin mevzuunu oluşturan lehe alınan bir paradan söz edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

YANIT 3

5253 sayılı Dernekler Kanununa göre dernek; kazanç paylaşma dışında, kanunlarla yasaklanmamış belirli ve ortak bir amacı gerçekleştirmek üzere en az yedi gerçek veya tüzel kişisinin bilgi ve çalışmalarını sürekli olarak birleştirmek suretiyle oluşturdukları tüzel kişiliğe sahip kişi, 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nun (TMK) 101'inci maddesine göre vakıf; gerçek veya tüzel kişilerin yeterli mal ve hakları belirli ve sürekli bir amaca özgülemeleriyle oluşan tüzel kişiliğe sahip mal topluluklarıdır. Mal varlığının bütünü veya gerçekleşmemiş ya da gerçekleşeceği anlaşılan her türlü geliri veya ekonomik değeri olan haklar vakfedilebilir. TMK'nın 102'inci maddesine göre vakıf kurma iradesi, resmi senetle veya ölümme bağlı tasarrufla açıklanır ve vakıf yerleşim yeri mahkemesi nezdinde tutulan sicile tescil ile tüzel kişilik kazanır.

KVK'nın 1'inci maddesine göre vakıfların tüzel kişiliği tibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır. KVK'nın 1'inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hükmüne göre, dernek veya vakıflar (tüzel kişiliği itibarıyla) kurumlar vergisinin konusu dışında olup bunlara ait iktisadi işletmelerin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmaktadır.

KVK'nın 2'inci maddesine göre dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancılardır.

işletmeler, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

Iktisadi işletmenin belirlenmesinde Kanunun 2'nci maddesinin beşinci fıkrasında belirlenen koşullar dikkate alınacak olup işletmelerin belirgin özellikleri bağlılık, devamlılık ve faaliyetin ticari, sınai veya zirai bir mahiyet arz etmesidir. Diğer bir anlatımla iktisadi işletmenin unsurları, ticari faaliyetin de temel özelliklerinden olan, bir organizasyona bağlı olarak piyasa ekonomisi içerisinde bedel karşılığı mal alım-satımı, imalatı ya da hizmet ifaları gibi faaliyetlerdir. Kanun, bu gibi halleri tek tek saymak yerine, dernek ya da vakıf tarafından piyasa ekonomisi içerisinde icra edilen tüm iktisadi faaliyetleri kapsama almıştır.

Dernek veya vakfa ait bir iktisadi işletmenin varlığından söz edilebilmesi için iktisadi işletmenin;

- Dernek veya vakfa ait veya bağlı olması (ait olma, sermaye bakımından; bağlı olma ise idari bakımından bağlılığı ifade eder),
- Sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamış olması,
- Ticari, sınai veya zirai alanda devamlı olarak faaliyyette bulunması

gerekmektedir.

Devamlılık unsuru, bir hesap dönemi içinde aynı veya ayrı faaliyet alanlarında ticari mahiyet arz eden işlemlerin birden fazla yapılmasını ifade etmektedir. Aynı hesap döneminde tek işlem nedeniyle ticari faaliyetin devamlılık unsurunun olduğunu kabul etmek mümkün olmamakla birlikte, faaliyetin organizasyon gerektirmesi veya amacının ticari olması durumunda devamlılık unsurunun varlığı kabul edilir.

Ticari organizasyon, sermaye tahsisî, işyeri açılması, personel istihdamı, ticaret siciline kaydolmak gibi unsur ve şartlardan tümü veya bir kısmı yerine getirilmek suretiyle belirli şekilde kurulmuş olacaktır. Bu takdirde bu organizasyon içinde bir takvim yılında veya iki veya üç yılda tek bir işlem yapılmış olsa dahi ticari faaliyetin varlığı kabul edilecektir.

Örneğin;

- Bir dernek tarafından (telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle) bir kitabın yayınlanarak satışa sunulması halinde, bir defada yapılmış olsa dahi piyasaya sunularak birden fazla kişiye pazarlanması nedeniyle devamlılık unsuru gerçekleşmiş olacaktır. Pazarlama işleminin bir defada herhangi bir dağıtım şirketi aracılığı ile yapılmış olması da durumu değiştirmeyecektir.
- Bir dernek tarafından (daha önce herhangi bir şekilde basım ve dağıtımu yapılmamış) bir kitabın telif ve yayın hakkının satılması halinde iktisadi işletmeden söz edilemeyecektir.
- Bir derneğin bir defaya mahsus olmak üzere basımını yaparak satışa sunacağı kitaptan elde edilecek gelir, devamlı olarak yapılan bir faaliyet sonucu elde edilmiş sayılıcağından, iktisadi işletme olacak ve söz konusu gelirler de kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.
- Bir derneğin nakit varlıklarının bir kısmının, derneğin amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tâhsis edilmesi, daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde neması ile birlikte tâhsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacağıdır. Ancak, söz konusu derneğin, üyelerinden aidat veya bağış adı altında topladığı ve/veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasırın bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun oluştuğu anlamına gelecektir.

Ekonomik faaliyetin ticari organizasyonu gerektirmesi ve yılda birden fazla tekrar ettirilmesi veya her yıl bir defa olmakla beraber müteakip yıllarda ya da birkaç yıl arayla yapılmasına karşılık periyodik olarak tekrar etmesi durumunda da bu faaliyetin devamlı olduğunu kabulü gerekmektedir.

Örneğin; aynı vergilendirme döneminde birden fazla veya birden fazla vergilendirme döneminde periyodik olarak, ticari bir organizasyon çerçevesinde çay, yemek, tiyatro, kermes, konser gibi faaliyetlerin düzenlenmesi ve bu faaliyetlerden dolayı gelir elde edilmesi nedeniyle oluşacak olan iktisadi işletme için kurumlar vergisi mükellefiyetinin tesis edilmesi gerekecektir. Yapılan işlemlerin ticari mahiyet arz etmemesi durumunda, devamlı bir ekonomik faaliyet söz konusu olmayacağıdır.

Örneğin, bir derneğin üç yıl önce satın aldığı nakil vasıtalarından aynı yıl içinde bir veya bir kaçını elden çıkartması halinde, devamlı surette yapılan bir iktisadi faaliyetten bahsedilemeyecektir.

Faaliyetin dönemsel veya mevsimlik olması (havuz ve plaj işletmeciliği gibi), işin niteliği nedeniyle faaliyetin devamlılığına engel teşkil etmemektedir.

Bütün bu koşulları taşıyan iktisadi işletmelerin sermaye şirketi veya kooperatif şeklinde kurulmamaları da şarttır. Aksi halde, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak değil, sermaye şirketi ya da kooperatif olarak müstakilen vergiye tabi tutulurlar.

Anılan şartları taşıyan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,
- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına

bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Diger taraftan,

- Satılan mal veya hizmete ait bedelin sadece maliyeti karşılayacak kadar olması,
- Kâr edilmemesi,
- Kârın kuruluş amaçlarına tahsis edilmesi

bunların iktisadi işletme olma vasfını değiştirmeyecektir.

Kazanç sağlama amacı olmasa dahi işletmenin konusunun ve faaliyetinin, her türlü mal ve hizmet satışı ya da bunlara benzer şekillerde olması ve devamlı surette yapılması durumlarında da dernek veya vakıflara ait iktisadi işletme olduğu kabul edilecektir.

İktisadi işletmenin tanımı içinde yer alan ve devamlı olarak yapılan ticari, sınai veya zirai faaliyetten söz edebilmek için bu işletmenin tedavül ekonomisine katılması, başka bir ifadeyle işletmede üretilen veya alınan malların veya verilen hizmetin bir bedel karşılığı satılmış olması gereklidir. Aksi halde diğer unsurlar var olsa dahi bir iktisadi işletmenin varlığını sözcük edilemez.

Buna göre dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık gibi bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetler dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak, sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi

veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Dernek veya vakıflara ait veya bağlı olarak faaliyet gösteren ve tüzel kişiliği bulunan iktisadi işletmelerce elde edilen kazançlar üzerinden tarh edilecek kurumlar vergisinin muhatabı anılan iktisadi işletmelerdir. Ancak, bu işletmelerin ayrı bir tüzel kişiliklerinin olmaması halinde tarhiyatın muhatabı iktisadi işletmenin ait veya bağlı olduğu dernek veya vakıf olacaktır. Bazı dernekler, Dernekler Kanunu dışında özel kanunlarla da kurulabilmektedir. Hangi şekilde kurulursa kurulsun yukarıda nitelikleri açıklanan derneklerde ait veya bağlı iktisadi işletmeler, KVК ile 01.01.2007 tarihinden önce yürürlüğe giren özel kanunlarda yer alan hükümler çerçevesinde kurumlar vergisinden muaf tutulmadığı sürece kurumlar vergisinin mükellefidir.

Ayrıca, derneklerin kamuya yararlı derneklerden sayılması veya vakıflara Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış olması, bunlara bağlı iktisadi işletmelerin vergilendirilmesine engel teşkil etmemektedir.

Yabancı dernek veya vakıflara ait olup da sermaye şirketleri ve kooperatifler haricinde kalan iktisadi işletmelerin vergilendirilmesinde de yukarıda yapılan açıklamalar geçerli olacaktır.

GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendi uyarınca, vakıflara (mazbut vakıflar hariç) ve derneklerde ait gayri maddi haklar ve taşınmazların kiralanması karşılığında, bunlara yapılan kira ödemelerinden gelir vergisi kesintisi yapılmaktadır.

Bu kesintinin yapılmasında, kendisine kira ödemesinde bulunulan derneğin, kamuya yararlı dernek ya da vakıfın Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınmış vakıf olması önem arz etmemektedir. Başka bir deyişle, mazbut vakıflar hariç, hiçbir ayrim yapılmaksızın tüm dernek veya vakıflara ödenen kira bedellerinden bu kesintinin yapılması gerekmektedir.

Dernek veya vakıflara ait taşınmazların bir iktisadi işletme oluşturacak şekilde kiralanması halinde, olusacak iktisadi işletme kurumlar vergisi mükellefi olduğundan elde edilen kira gelirleri üzerinden vergi kesintisi yapılmayacaktır.

GVK'nın 94/5'nci maddesi uyarınca yapılacak vergi tevkifatlarına ilişkin bilgiler ise aşağıdaki gibidir.

5.a.	70. maddede yazılı mal ve hakların kiralanması karşılığı yapılan ödemelerden	%20
b.	Vakıflar ve derneklerde ait gayri menkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden	%20
c.	Kooperatiflere ait gayri menkullerin kiralanması karşılığında bunlara yapılan kira ödemelerinden	%20

Öte yandan, KVК'ya 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendiyle, 1/1/2008 - 31/12/2025 tarihleri arasında uygulanmak üzere, dernek veya vakıflarca elde edilen GVK'nın 94'üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, 1/1/2008 - 31/12/2025 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşması söz konusu olmayacağından, bu süre zarfında anılan gelirler nedeniyle dernek veya vakıf adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Bu çerçevede, GVK'nın 94'üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlardan dolayısıyla,

Bu düzenleme ile dernek veya vakıflar ile vergi uygulamalarında dernek veya vakıf olarak değerlendirilen kurum ve kuruluşların elde ettikleri gelirlerin münhasıran GVK'nın 94'üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlardan ibaret olması halinde, elde edilen bu gelirler dolayısıyla, 1/1/2008 - 31/12/2025 tarihleri arasında dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme oluşması söz konusu olmayacağından, bu süre zarfında anılan gelirler nedeniyle dernek veya vakıf adına kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Bu çerçevede, GVK'nın 94'üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlardan dolayısıyla,

1/1/2008 - 31/12/2025 tarihleri arasında bağlı iktisadi işletme oluşmayacak olup söz konusu vergi kesintileri nihai vergileme niteliginde olacaktır.

KDVK Genel Uygulama Tebliğinin “4.4. İktisadi İşletmeye Dâhil Olmayan Gayrimenkullerin Kiralanması” Başlığı altında yapılan açıklamalar ise şöyledir:

KDVK'nın 1/3-f maddesi ile GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiralanması işlemleri vergiye tabi tutulmuşsa da, söz konusu Kanunun (17/4-d) maddesi ile bu defa iktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin kiralanması işlemleri vergiden istisna edilmiştir.

Bu istisna uygulamasının kapsamına yalnızca taşınmazlar girmekte olup, GVK'nın 70 inci maddesinde sayılan diğer mal ve hakların kiralanması işlemleri genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabidir.

İktisadi bir işletmeye dâhil olup olmama açısından şirketlerde herhangi bir tereddüt söz konusu değildir. Şirket sermayesini oluşturan bir gayrimenkul zaten bilânçoya alınmış olacaktır. Kurumlar ile bilanço esasına tabi olan işletmelerde, bilançonun aktifinde kayıtlı mal ve haklar iktisadi işletmeye dâhil sayılır. Bilançonun aktifindeki bir gayrimenkulün kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli KDV'ye tabidir. Diğer taraftan VUK'un 187 nci maddesi, ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında bir takım özel hükümler getirmiştir. Ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen esaslardan birincisi; fabrika, ambar, atölye, dükkan, mağaza ve arazinin işletmede ister kısmen, ister tamamen kullanılabilirlerinin tamamı üzerinden envantere alınacağıdır.

Yükümlünün sahip olduğu gayrimenkulün bir bölümünü işletme ihtiyaçları için kullanması, bu gayrimenkulün değerinin tamamı üzerinden envantere alınmasına engel değildir. Sahip olunan gayrimenkulün işletmede kullanılan kısmı için kira tahakkuk ettirilemeyeceği gibi diğer kısımların üçüncü şahıslara kiralanması karşılığında elde edilen gelir, ticari kazancın bir unsuru olacak ve ayrıca bu kiralama işlemi KDV'ye tabi olacaktır.

Ferdi teşebbüslerde bina ve arazinin envantere alınması hakkında getirilen ikinci esas; ticaret hanları gibi oda oda veya kısım kısım kullanılabilen binalarla evlerin ve apartmanların yarısından fazlasının işletmede kullanıldığı takdirde envantere ithal edileceğidir. Bu durumda işletme ihtiyacı dışında kalan kısımların üçüncü şahıslara kiraya verilmesi karşılığında alınan kira bedeli ticari kazancın bir unsuru sayıldığından, bu kiralama işlemi KDV'ye tabi olacaktır. Ancak yukarıda sözü edilen ve oda oda veya kısım kısım kullanılabilen gayrimenkullerin yarısından azının işletmede kullanılması halinde bu gayrimenkuller iktisadi işletmeye dâhil sayılmadığından envantere ithal edilmez. Dolayısıyla elde edilen kira bedeli de KDV'ye tabi değildir.

İktisadi işletmelere dâhil olmayan gayrimenkullerin (arazi, bina ve bunlarla birlikte kiralanan mütemmim cüzü ve teferruati, voli mahalleri ve dalyanlar ile gayrimenkul olarak tapu sicilinde tescil edilen hakların) kiralanması işlemleri KDV'ye tabi değildir; sadece iktisadi işletmeye dâhil gayrimenkullerin kiralanması işlemi KDV'ye tabidir. Yukarıda sayılan gayrimenkuller dışında kalan ve GVK'nın 70'inci maddesinde sayılan diğer mal ve hakların (arama, işletme, imtiyaz hakları ve ruhsatları ve diğer hakların) kiralanması işlemleri iktisadi işletmeye dâhil olup olmadığına bakılmaksızın KDV'ye tabi bulunmaktadır.

Ayrıca, KDVK'nın 9'uncu maddesi düzenlemesi ve KDVK Genel Uygulama Tebliğinin “2.1.2.3. Kiralama İşlemleri” alt ayrılmaları çerçevesinde Vakfa ait marka ve logo hakkının devrine/kiralanmasına yönelik işlemlerin de değerlendirilmesi gereklidir. Buna göre;

GVK'nın 70'inci maddesinde belirtilen mal ve hakların kiraya verilmesi işlemleri KDV'nin konusuna girmektedir.

Söz konusu mal ve hakların kiraya verilmesi işlemi, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde verilen bir hizmet olmasa dahi KDV'ye tabi olacaktır. Bu kiralama işlemleri ile ilgili KDV;

- Kiraya verenin başka faaliyetleri nedeniyle KDV mükellefiyetinin bulunmaması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsamda dâhildir),

- Kiracının KDV mükellefi olması (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dâhil değildir), şartlarının birlikte var olması halinde, kiracı tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Ayrıca **GİB tarafından verilen 18.09.2020 tarih ve 62030549-125[6-2017/245]-688000 sayılı özelgede** çok taraflı olarak açıklandığı üzere, bedelsiz devredilecek marka hakkı/gayri maddi haklar ile ile ilgili olarak gerekli vergisel yükümlülükler yerine getirilmelidir. Buna göre;

“....

.... ticari kazançlarda gelirin elde edilmesi tahakkuk esasına bağlandıından söz konusu marka hakkı devrinden herhangi bir bedel alınmása dahi emsal bedel esas alınarak hesaplanacak tutarın ticari kazancın bir unsuru olarak kurum kazancına dâhil edilmesi gerekmektedir.

....

.... Buna göre, şirketiniz tarafından yurt içinde satışı gerçekleştirilen söz konusu ürünlerde ait marka hakkının yurt dışındaki firmaya bedelsiz olarak devrinde emsal bedel üzerinden KDV hesaplanması gerekmektedir.

....”

5281 Sayılı Kanun'un 7'nci maddesiyle 01.01.2005 tarihinden itibaren değiştirilen, Kanun'a ekli (1) sayılı Tablo'nun I/A-1 fıkrasında akitlerle ilgili belli parayı ihtiya eden mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknamelerin binde 7,5 oranında damga vergisine tabi olduğu belirtilmiş olup, belli para ihtiya etmeyen mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler (1) sayılı Tablo'da yer almamıştır. Öte yandan, bu oran 31.12.2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 53 seri numaralı Damga Vergisi Genel Tebliği ile % 10 oranında artırılmıştır. Buna göre oran mukavelename, taahhütname ve temliknamelerde 01.01.2010 tarihinden geçerli olmak üzere binde 8,25 olarak uygulanmaya başlanmıştır.

Yapılan düzenleme ile (1) sayılı tablonun I/A fıkrasında sayılan kağıtlardan belli parayı ihtiya etmeyenler damga vergisinin konusu dışına çıkarıldığından, belli parayı ihtiya etmeyen mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler damga vergisine tabi tutulmayacaktır. 43 seri no'lu Damga Vergisi Genel Tebliği'nde de, belli parayı ihtiya etmeyen mukavelenameler, taahhütnameler ve temliknameler, kira mukavelenameleri, kefalet, teminat ve rehin senetleri ile fesihnamelerin damga vergisine tabi tutulmayacağı şeklinde açıklama yer almaktadır. Yer verilen ifadelere istinaden, nispi vergilemede sözleşme ve ekleri üzerinde açıkça belli bir paranın belirtilmemesi veya sözleşmede yer alan unsurlara istinaden hesaplanabilir bir belli paraya ulaşılaması durumunda damga vergisi hesaplanması mümkün olmayacağından.

KDVK'nın 11/1-a maddesine göre yurtdışındaki müşteriler için yapılan hizmetler hizmet ihracı kapsamında vergiden istisna edilmiştir. Kanunun 11/1-a maddesi kapsamında bir hizmetin KDV'den istisna olabilmesi için, aynı Kanunun 12/2 nci maddesine göre;

- Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapılması,
- Hizmetten yurtdışında faydallanması, gerekir.

Hizmetin yurtdışındaki bir müşteri için yapıldığı, yurtdışındaki müşteri adına düzenlenen fatura ve benzeri belge ile tevkik edilir. Hizmetten yurtdışında faydalananın kasıt, Türkiye'de yurtdışındaki müşteri için yapılan hizmetin, müşterinin yurtdışındaki iş, işlem ve faaliyetleri ile ilgili olması; Türkiye'deki faaliyetleri ile ilgisi bulunmamasıdır. Yurtdışındaki firmaların, Türkiye'ye gönderecekleri mal ve hizmetler Türkiye'de tüketildiğinden, bu firmalara söz konusu mal ve hizmetler için Türkiye'de verilen danışmanlık, aracılık, gözetim, müşteri bulma, piyasa araştırması vb. hizmetler, hizmet ihracı istisnası kapsamında değerlendirilmez ve KDV'ye tabidir. Bu durumda faydalananın kriterinin tespitinde, yapılan hizmetin ithal edilen mal ile doğrudan ilişkili olması gereklidir.

Yabancı firmaların Türkiye'den ithal ettiği (Türkiye'nin ihraç ettiği) mallar dolayısıyla verilen hizmetler,

hizmet ihracı kapsamında değerlendirilir.

“KÂR PAYI AVANSI DAĞITIMI HAKKINDA TEBLİĞ” 9 Ağustos 2012 tarih ve 28379 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir bulunmaktadır.

Teblig ile, kâr payından mahsup edilmek üzere ara dönem finansal tablolara göre oluşan kârlar üzerinden bu Teblig hükümlerine göre hesaplanan tutar, kar payı avansı olarak tanımlanmış ve şirketlerin kâr payı avansı dağıtımında uyacakları usul ve esasları bir bütün olarak düzenlenmiştir.

Kar payı avansı dağıtımına dair atıf yapılan Tebligin 5, 6, 7 ve 8'nci madde düzenlemeleri aşağıdaki gibidir.

Kâr payı avansı dağıtım şartları MADDE 5 – (1) Şirketlerin kâr payı avansı dağıtabilmeleri için, şirket genel kurulunca kâr payı avansı dağıtılmasına ilişkin karar alınması ve kâr payı avansı dağıtılacak hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönemde finansal tablolara göre kâr edilmiş olması gereklidir.

Şirket genel kurulunca alınacak kararın içeriği MADDE 6 – (1) Şirket genel kurulunca kâr payı avansı dağıtımına karar verildiği durumda bu kararda ayrıca aşağıdaki hususların belirtilmesi zorunludur.

a) İlgili hesap dönemi sonunda, yıl içinde dağıtılan kâr payı avansını karşılayacak tutarda net dönem kârı oluşturmaması durumunda, net dönem kârını aşan kâr payı avanslarının varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan serbest yedek akçelerden mahsup edileceği, serbest yedek akçe tutarının da dağıtılan kâr payı avanslarını karşılayamaması halinde fazla ödenmiş olan kâr payı avanslarının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,

b) İlgili hesap dönemi sonunda zarar oluşması durumunda;

1) Varsa bir önceki yıla ait bilançoda yer alan genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin öncelikle oluşan zararın mahsubunda kullanılacağı, bu akçelerin oluşan zararı karşılayamaması halinde dönemde dağıtılan kâr payı avanslarının tamamının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği,

2) Genel kanuni yedek akçeler ile serbest yedek akçelerin, oluşan dönemde zararından mahsubu sonrasında bakiye serbest yedek akçe tutarının dağıtılan kâr payı avanslarından indirileceği, indirim işlemi sonucunda dönemde dağıtılan kâr payı avansının bakiye serbest yedek akçe tutarını aşması halinde ise aşan kısmının yönetim organının ihtarı üzerine ortaklar tarafından şirkete iade edileceği.

(2) Birinci fikrada belirtilen hususlar, kâr payı avansı dağıtılacak hesap dönemi içinde yapılacak genel kurul toplantılarında karara bağlanır. Anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde, genel kurulca bu yönde karar alınabilmesi için sermayenin en az dörtte birini karşılayan payların sahiplerinin veya temsilcilerinin toplantıda hazır olması, bu nisabin toplantı süresince korunması ve toplantıda hazır bulunan oyların çoğunuğunun kâr payı avansı dağıtılması yönünde kullanılmış olması, limited şirketlerde ise toplantıda temsil edilen oyların salt çoğunuğunun kâr payı avansı dağıtılması yönünde olması gereklidir.

(3) İlgili hesap dönemi öncesinde ödenen kâr payı avanslarının, ilgili olduğu yılın net dönem kârından mahsup edilmesi şarttır. Bu işlem yapılmadan, şirket genel kurulunca kâr payı dağıtılmasına ve kâr payı avansı ödenmesine karar verilemez.

Dağıtılabilecek kâr payı avansı tutarı ve hesaplanması MADDE 7 – (1) Dağıtılabilecek kâr payı avansı; varsa geçmiş yıllar zararlarının tamamının, vergi, fon ve mali karşılıkların, kanunlara ve sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçelerin, varsa imtiyazlı pay sahipleri, intifa senedi sahipleri ve kâra katılan diğer kimseler için

ayrilacak tutarların, oluşan ara dönem kârından indirilmesi suretiyle hesaplanır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez.

(2) Aynı hesap dönemi içinde izleyen ara dönemlerde de kâr oluşması halinde dağıtılabilecek kâr payı avansı tutarı birinci fikrada belirtilenlerin yanı sıra önceki ara dönemde ödenmiş olan kâr payı avansı tutarları da indirilerek hesaplanır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez.

Kâr payı avansı ödemeleri MADDE 8 – (1) Kâr payı avansı, dağıtım tarihleri itibarıyla ortaklara payları oranında ödenir.

(2) Kâr payı avansı, kârdan imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınmadan ödenir. İntifa senedi sahiplerine, ortak olmayan yönetim organı üyelerine ve ortaklar dışında kâra katılan diğer kimselere kâr payı avansı ödenemez.

(3) Ortakların sermaye taahhüt borçları dışında şirkete borçlu olmaları halinde söz konusu borç ortaşa ödenecek kâr payı avansından mahsup edilir.

(4) Bir hesap döneminde kâr payı avansı dağıtan ve ardından sermaye artırımı gerçekleştiren şirket, aynı hesap döneminde tekrar kâr payı avansı dağıtmak istediğiinde aşağıda belirtilen esaslara uyar.

a) Sermaye artırımı sonrasında yapılacak kâr payı avansı ödemesinde, yeni ortaklara öncelik verilir.

b) Söz konusu öncelik, eski ve yeni ortakların dönem içerisinde her pay için aldığı toplam kâr payı avans tutarları eşitleninceye kadar devam eder.

c) Eski ve yeni ortakların hesap dönemi içerisinde her pay için aldığı toplam kâr payı avans tutarları eşitlendikten sonra, kalan kâr payı avansı tutarı veya bir sonraki ara hesap döneminde ödenecek kâr payı avansı tutarı mevcut ortaklara payları nispetinde ödenir.

1 Eylül 2018 tarihli 30522 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan anonim şirketler ile limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketlerde kâr payı avansı dağıtılmasına ilişkin düzenlemeler değiştirilmiştir. Düzenleme ile halka açık anonim ortaklıklara ilişkin olarak kabul edilmiş bulunan kâr payı avansı dağıtılması olağanı, Sermaye Piyasası Kanununa tabi olmayan anonim şirketler ile limited ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler bakımından 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile getirilmiş, uygulamanın ayrıntıları, TTK 509.3 hükmünde işaret edildiği üzere çıkarılan Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğ (9 Ağustos 2012 tarihli 28379 sayılı Resmi Gazete)(Tebliğ) ile belirlenmiştir. Tebliğ kâr payı avansının dağıtılmasının koşullarını, dağıtılacak avansın hesaplanması yöntemini, dağıtımın usulünü ve dağıtım açısından dikkate alınması gereken hususları düzenlemektedir.

Kâr payı avansı dağıtılabilmesi için, ortaklık genel kurulunda bu hususta karar alınması ve ilgili hesap döneminde hazırlanan üç, altı veya dokuz aylık ara dönemlerde kâr edilmiş olması gerekmektedir (Tebliğ 5.1). Hesap dönemi sonunda yıl içinde dağıtılan kâr payı avansını karşılayacak tutarda kâr edilmemesi veya zarar edilmesi durumlarında ise dağıtılan avansların nasıl bir yöntem kapsamında iade edileceği, Tebliğ hükmünde belirlenen içeriğe uygun olarak genel kurulun kâr dağıtımına ilişkin kararında yer almıştır. Dağıtılabilecek kâr payının hesaplanması yöntemi açısından, ara dönem kârından bazı kalemlerin düşülmesi (ve kâr payı avansı için pay sahiplerine ödeme yapılrken Tebliğ esaslarına uyulması gerekmektedir).

Tebliğ'in 6.1.b hükmünün 1 ve 2 alt bentlerindeki "genel kanuni yedek akçeler" ifadelerini metinden çıkarmış, böylece, kâr payı avansı dağıtılan hesap dönemi sonunda zarar oluşması durumunda kâr payı avansının ne kadarının iade edileceğinin tespiti, genel kanuni yedek akçelerin dikkate alınması gerekliliği kaldırılmıştır.

salt serbest yedek akçelerin esas alınması sağlanmıştır.

Teblig 6.1.b hükmünde hesap döneminde zarar oluşması halinde, zararın serbest yedek akçelerden karşılanamaması durumunda dönem içinde dağıtılan kâr payı avanslarının tümünün pay sahipleri tarafından ortaklığa iadesinin istenmesi; serbest yedek akçelerin bir kısmının zararı karşıladığı hallerde ise serbest yedek akçenin zararı aşan kısmının dağıtılmış olan kâr payı avansı tutarından indirileceği, indirim sonucunda elde edilen tutarın, serbest yedek akçeden zararın çıkarılması ile elde edilen miktarı aşması halinde aşan kısmın yönetim organının ihtarı üzerine pay sahipleri tarafından ortaklığa iade edileceği bir sistem oluşturulmuştur.

Öncelikle zarar ile serbest yedek akçeler karşılaşılacak ve zararın serbest yedek akçelerden karşılanamadığı hallerde dağıtılmış olan kâr payı avansının tümünün iadesi istenecektir. Buna göre, Zarar > serbest yedek akçe ise dağıtılmış olan kâr payı avansının tümünün iadesi gerekecektir.

Serbest yedek akçelerin miktarının zarar miktarından fazla olması halinde ise, ilgili fazlalık kâr payı avansından indirilerek ulaşılan miktar ile fazlalıkın bizzat kendisi karşılaşılır. Buna göre, Kâr payı avansı - (serbest yedek akçe-zarar) > serbest yedek akçe- zarar ise kâr payı avansı - (serbest yedek akçe- zarar) iade edilecektir.

Yapılan değişiklik TTK sistemindeki kâr dağıtımını ve yedek akçe ayrımasına ilişkin sisteme bir ıstisna getirmemekte; zarar edilmesi halinde kâr payı avansının serbest yedek akçelerle karşılaşırılarak bazı hallerde kâr payı avansının tümünün/bir kısmının iadesini öngörmektedir. Gerek kâr payı avansının hesaplanmasına ilişkin Teblig hükmü gerek ise Teblig ile getirilen sistem, ortaklığun malvarlığının korunmasını amaçlamaktadır.

Sonuç olarak, Kâr Payı Avansı Dağıtımlı Hakkında Tebligde Değişiklik Yapılmasına Dair Teblig hükümleri ile, kâr payı avansı dağıtılmasında imtiyazların ve ortakların yerine getirdikleri sermaye borçlarının dikkate alınması gibi kâr payı avansının dağıtılması aşamasına ilişkin farklılıkların yanı sıra ortaklığun zarar etmesi halinde dağıtılmış bulunan kâr payı avansının ne kadarının geri isteneceğinin belirlenmesi aşamasına ilişkin farklılıklar da getirilmiş bulunmaktadır.

Bilindiği üzere, kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımını yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Tam mükellef kurum olan ortaşa yapılan avans kar payı ödemelerinden stopaj yapılmaz. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilir.

GVK'nın 94/6-b/i bendi düzenlemesine göre, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve bu vergilerden muaf olanlara dağıtılan, 75inci maddenin ikinci fikrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârin sermayeye eklenmesi kâr dağıtımlı sayılmaz.)

2009/14592 sayılı B.K.K. Madde 1/6 uyarınca; a) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fikrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârin sermayeye eklenmesi kâr dağıtımlı sayılmaz.) % 15,

b) Tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere ve gelir vergisinden muaf olan ve mükelleflere dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fikrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârin sermayeye eklenmesi kâr dağıtımlı sayılmaz.) % 15," oranında vergi tevkifati yapılacaktır.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârin nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan

kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtım yapılmış kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

Özetle; GVK'nın "Vergi tevkifati" başlıklı 94'üncü maddesinin birinci fıkrası ve aynı maddenin birinci fıkrasının (6/b-i) bendi ise tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75'inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kar paylarından (karın sermayeye eklenmesi kar dağıtımını sayılmaz) gelir vergisi tevkifati yapılaceği huküm altına alınmış olup söz konusu tevkifat oranı, 2009/14592 sayılı B.K.K ile 03.02.2009 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere % 15 olarak belirlenmiştir.

Yine GVK'nın 75'inci maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendi iştirak hisselerinden doğan kazançların menkul sermaye iradı olduğu hükm'e bağlanmıştır.

Bu bağlamda, tam mükellef kurumlar tarafından gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara (vakıf tüzel kişiliğine) dağıtılan kar payları üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendi uyarınca tevkifat yapılması gerekmektedir.

Bu huküm ve açıklamalara göre, tüzel kişiliği itibarıyla kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmayan Vişne Bahçesi Vakfının şirket sermayesine iştirak etmesi nedeniyle, önce avans kar payı ödemesinden/ödeme aşamasında, nihayetinde (olması halinde) dağıtilabilir karlarından ortaklık payına göre GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fıkrasının (6/b-i) bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Bu madde uyarınca kar payı üzerinden yapılacak vergi tevkifatı, 22 Aralık 2021 tarihli ve 31697 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 21 Aralık 2021 tarihli ve 4936 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı ile (yayım tarihinden geçerli olmak üzere) %10'a düşürülmüş olup, verilecek yanıt için 2020 yılı için geçerli oran olarak %15 dikkate alınacaktır.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- Vişne Bahçesi Eğitim Vakfı, tüzel kişi olarak, vergiden muaf statüde olsun ya da olmasın Kurumlar Vergisi mükellefi değildir.

2- Vakfin mal varlıklarları arasında yer alan taşınmaz ve gayri maddi hakların kiralanması karşılığı elde edilenler ile GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca elde edilen gelirler için KVK'nın geçici 2'nci maddesi uyarınca "iktisadi işletme" oluşmayacaktır.

3- Vakfa ait/bağlı iktisadi işletme olması için, belirli bir sermaye ve organizasyon yapısına sahip olup, tedavül ekonomisi içerisinde kazanç sağlayıcı mahiyette ve devamlılık arz edecek biçimde ticari (sinai, zirai vb) faaliyette bulunulması gerektiğinden, mevcut kazanç unsurları ve elde edilmiş yöntemi itibarıyle iktisadi bir işletmenin varlığından söz edilemeyecektir.

4- Vakıf adına tescilli bulunan MARKA ve LOGO'nun işletme hizmet/tesis ve ürünlerinde kullanımı karşılığı olarak yapılan 200.000,00TL ödeme üzerinden GVK'nın 94'üncü maddesinin (5)/a numaralı bendi gereği %20 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

5- Vakfa ait gayri maddi hakkın kiralanması işlemi KDVK'nın 1/3-f ve 17/4-d bentleri düzenlemeleri gereği vergiye tabi olup, karşılığı ödeme üzerinden, ödemeyi yapan Karamazof Kardeşler A.Ş. tarafından vergi sorumlusu sıfatıyla KDV tevkifatı da ayrıca yapılarak beyan edilecektir.

6- Kullanım ile ilgili olarak, taraflar arasında akdedilen 01.01.1990 tarih ve 40 yıl süreli sözleşme bulunmakla ve bu sözleşme hükümlerinden 2020 yılında da yararlanılmış olmakla birlikte, herhangi bir kira bedeli (belli para) içermeyen sözleşme için damga vergisi hesaplanılarak beyan edilmeyecektir. Belli paranın tespitine dair atıf yapılan başkaca bir kağıdın varlığının bulunmaması durumunda, taraflar arasında mevcut cari

hesap içeriği işlem tutarları dikkate alınarak belli paranın saptanması ve bu tutar üzerinden vergilendirme yoluna gidilmesi de söz konusu olamayacaktır.

7- Marka ve logonun, şirket ürünlerinin yurt dışında satış ve pazarlanması amacıyla, Karamazof Kardeşler A.Ş. tarafından Lüksemburg'da yerleşik Hemingway Trading SARL'a süresiz ve bedelsiz olarak kullanılması, aynı zamanda 2020 yılında gerçekleştirilen ihracatın tamamının Hemingway Trading SARL'a yapılmış olması hususu da dikkate alınarak bu tasarruf, KVKK'nın 13'üncü maddesi uyarınca Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımları üzerinden değerlendirilecektir.

8- Örtülü olarak aktarılan tutar için emsal bedel olarak, Vakfa yapılan 200.000,00 TL ödeme baz alınacak ve tüm logolu ürün satışı tutarından ihracat tutarı kadar kısmı adı geçen şirkete aktarılmış tutar kabul edilecektir.

9- Hemingway Trading SARL'a yapılan bu hizmet ifası/gayri maddi hak kullanımını, KDV'nın (11/1-a) ve 12/2 maddelerine göre ihracat istisnası kapsamında değerlendirilecektir.

10- , 31.12.2020 tarihinde "logo kullanım gideri" olarak genel yönetim giderleri hesabına kaydedilmiş 200.000,00 TL, 40 yıllık kira döneminin 2020 yılına isabet eden gider kısmı olarak değerlendirilecek ve dönem kazancının tespitinde (gider olarak kabulü) eleştiri konusu yapılmayacaktır.

11- Vakıf mülkiyetindeki gayrimenkulun, eğitim faaliyetinde kullanılmak amacıyla yıllık (01.01.2020 tarihinde yıllık/peşin kira olarak) 120.000,00 TL'ye kiralanması işleminde, Karamazof Kardeşler A.Ş. tarafından ödeme tarihinde GVK'nın 94/5-b bendi uyarınca %20 oranında Gelir Vergisi tevkif edilerek Ocak/2020 vergilendirme döneminde beyan edilecektir.

12- GVK'nın 94'üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67'nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlar dolayısıyla, 1/1/2008 - 31/12/2025 tarihleri arasında bağlı iktisadi işletme oluşmayacağından söz konusu vergi kesintileri nihai vergileme niteliğinde olacaktır.

13- İktisadi işletmeye dahil olamayan gayrimenkullerin kiralanması işlemi KDV'den istisna tutulduğundan, ödenen kira bedeli üzerinden herhangi bir KDV hesaplanmayacağından, Damga Vergisi açısından değerlendirilecek bir husus bulunmamaktadır.

14- İşlem, yazılı (kağıda bağlı) bir kiralama sözleşmesinin varlığına dayandırılmadığından, Damga Vergisi açısından değerlendirilecek bir husus bulunmamaktadır.

15- 2020 yılında Vakıf adına yürütülen sosyal sorumluluk projeleri ile kitap basımı faaliyeti olarak yapılan KDV dahil 200.000,00 TL ödemenin tamamının, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgisinin olmaması ve ayrıca vakıfın vergiden muaf statüde bulunmaması nedenleriyle 760-Pazarlama, Satış ve Dağıtım Gideri hesabından çıkarılarak dönem vergi matrahına eklenmesi gerekmektedir.

16- Şirketin %10 paylı ortağı olan Vakfa kar payı avansı ödemesi yapılması mümkün olup, yapılan ödeme üzerinden GVK'nın 94/6-b-i bendi düzelenmesi gereği (ödeme tarihinde geçerli olarak) %15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

17- Vakfa yapılan ödemeler üzerinden KVKK'nın 15'inci maddesi uyarınca herhangi bir vergi tevkifatı yapılması söz konusu değildir.

18- 2020 hesap dönemi ticari kar beyanı ile kapanmış olduğundan avans kar payının iadesi söz konusu olmayacağı, yönetim kurulu tarafından kar dağıtım kararı alınmaması (ya da zarar oluşması) halinde, avans kar payı olarak dağıtılan tutarlar iade edilecektir.

19- Avans kar payı dağıtımları ve (olası) iade işlemlerinde Kâr Payı Avansı Dağıtımları Hakkında Tebliğ düzenlemeleri dikkate alınacaktır.

20- Kar payı avansının iade edilmesi halinde, Karamazof Kardeşler A.Ş. tarafından Vakfa, ilgili dönem süresince bedelsiz finansman hizmeti verilmesi söz konusu olacağında, ayrıca KVKK'nın 13'üncü maddesi uyarınca Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımları üzerinden değerlendirme yapılacaktır.

YANIT 4

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

değerlendirilebilmesi açısından, GİB tarafından verilen örnek özelgelerin içerikleri kullanılarak) farklı uluslararası ticari ve finansal işlemlere yönelik sorulara karşılık olmak üzere yer verilmiş bulunmaktadır.

Bu nedenle benzer yasal ve teknik bilgi ve açıklamalara bu başlık altında yer verilmemiş, verilmesi istenilen yanıt dair değerlendirmeleri içeren örnek 4 adet özelge aşağıya alınmıştır.

GİB tarafından verilen 21.11.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.01.16.01-2010-1060-KV-94 sayılı özelgede soru kapsamındaki işlemler bir bütün olarak aşağıdaki biçimde değerlendirilmiştir.

“İlgî Özelge Talep Formu ile Başkanlığımız ... Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün ... vergi numarasında plastik boru ve ek parça üretimi ile satış ve pazarlama işinden dolayı kayıtlı mükellef olduğunuzu; şirketinizin faaliyetleri kapsamında yurt dışı ilişkili firması olan ... şirketinden yönetim, finans, pazarlama, satın alma, insan kaynakları, bilgi teknolojileri, stratejik planlama ve iş birimleri yönetimi ile grubun teknoloji ve innovasyon merkezlerinden ayrıca bir lisans sözleşmesi kapsamında royalty hizmetleri satın aldığınızı; bahsi geçen faaliyetiniz kapsamında yurt dışından satın aldığınız hizmetlerin temininin tamamen yurt dışından sağlandığını belirterek, serbest meslek faaliyeti niteliğindeki bu hizmetler karşılığında dar mükellef kuruma ödedığınız faturalar üzerinden kurumlar vergisi stopajı yapıp yapmayacağı, hususunda görüş talep etmektesiniz.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükmeye bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan olduğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (c) bendinde, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının, (e) bendinde de Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği, hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratlari avanslar da dahil olmak üzere **nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından** kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiştir olup, maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde, serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, iktira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temliki 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. Birinci fıkrasında; dar mükellefiyete tabi kurumların maddede belirtilen kazanç ve iratlari üzerinden, bu kazanç ve iratlari avanslarda dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı, maddenin alt bentlerinde ise hangi gelir unsurlarının tevkifata tabi oldukları sayılmıştır.

Diğer taraftan, 01/01/1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti ile Hollanda Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın 12 nci maddesinde gayrimaddi hak bedellerinin, 14 üncü maddesinde de serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktır,

Bu düzenlemeler çerçevesinde,

- Şirketiniz tarafından Hollanda mukimi şirketine yapılan lisans ödemeleri Anlaşmanın 12 nci maddesi kapsamında değerlendirilecek ve söz konusu gayri maddi hak bedeli ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden Anlaşmanın 12 nci maddesinin ikinci fıkrasına göre %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

- Hollanda mukimi şirketinin, şirketinize sunduğu yönetim, finans, pazarlama, insan kaynakları, satın alma (mal temin edilmesi durumu hariç olmak üzere) stratejik planlama ve iş birimleri yönetimi gibi hizmetler karşılığında elde ettiği kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" ni düzenleyen 14 üncü maddesinin ikinci fıkrası çerçevesinde değerlendirilecektir.

- Hollanda mukimi şirketinden aldığıınız bilgi teknolojileri hizmetleri ise sağlanan hizmetin niteliğine göre gayrimaddi hak veya serbest meslek olarak değerlendirilecektir. şirketinin sunduğu hizmet Anlaşmanın 12 nci maddesinin dördüncü fikrasında tanımlanan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi kapsamına girecek nitelikte bir hizmet ise bu hizmet karşılığı yapılacak ödemelerin gayrisafi tutarı üzerinden Anlaşmanın 12 nci maddesinin ikinci fikrasına göre %10 oranında vergi kesintisi yapılacaktır. Söz konusu hizmetler "gayrimaddi hak bedelleri" terimi kapsamında değerlendirilebilecek nitelikte değilse Anlaşmanın "Serbest Meslek Faaliyetleri" ni düzenleyen 14 üncü maddesinin ikinci fikrası kapsamında ele alınacaktır.

Anlaşmanın 14 üncü maddesinin ikinci fikrasına göre, Hollanda mukimi şirketinin Türkiye'ye gelmeksızın Hollanda'da icra edeceği serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnız Hollanda'ya aittir. Eğer bu faaliyetler Türkiye'de bir işyeri vasıtasiyla icra edilirse veya Türkiye'de 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

Hollanda mukimi şirketin Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti, bu şirketin personelleri vasıtasiyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de 12 aylık herhangi bir kesintisiz 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 teşebbüslər Anlaşma hükümleri çerçevesinde bu ödemelerin Türkiye'de vergilendirilmemesinin gereği durumlarda, bizzat veya vekilleri vasıtasiyla, tevkif edilen vergilerin iadesi için ilgili vergi dairesine başvurabileceklerdir.

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

Hollanda mukimlerinin Türkiye'de elde ettikleri kazanç veya iratların ilgili Anlaşma çerçevesinde vergiye tabi tutulabilmesi için Hollanda yetkili makamlarından mukimlik belgesi almaları ve bu belgenin aslı ile noter veya bu ülkedeki Türk konsolosluklarında tasdikli Türkçe tercumesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir. Vergi sorumluları teslim aldıkları söz konusu mukimlik belgelerini gerektiğiinde yetkili makamlara ibraz etmek üzere muhafaza edeceklerdir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren 13 üncü maddesinin;

- Birinci fikrasında; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği,

- İkinci fikrasında, ilişkili kişi tanımının, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği,

- Üçüncü fikrasında, emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, **aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda olacak fiyat veya bedele uygun olmasını** ifade ettiği,

- Dördüncü fikrasında da, kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, bu fikrada belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edecekliği

hükme bağlanmıştır.

Anılan madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usullerin düzenlendiği 27/11/2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, bu düzenlemenin amacının ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasının engellenmesi olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımlı Hakkında Genel Tebligin "11- Grup İçi Hizmetler" bölümünde grup içi hizmetlerin ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı grubu bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade ettiği belirtilmiştir.

Anılan Teblige göre, ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten aldığı hizmetin "grup içi hizmet" olarak kabul edilmesi için,

- Hizmetin filen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmet alan şirket/shirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacının olup olmadığı,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığını,
belirlenmesi gerekmektedir.

Grup içi hizmet bedellerinin hem hizmet alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi ve söz konusu hizmet bedelinin uygun bir dağıtım anahtarları kullanmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi gereği, grup içi hizmetin verilip verilmeyedinin belirlenmesinde, söz konusu hizmetin, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı dikkate alınmalıdır. İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmet alması ya da bir hizmetin grup üyesine, **sadece grup üyesi olması nedeniyle** verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, adı geçen şirketin yurt dışındaki ilişkili kişiden aldığı yönetim, finans, pazarlama, satın alma, insan kaynakları, bilgi teknolojileri, stratejik planlama ve iş birimleri yönetimi ve benzeri hizmetlere ihtiyacının olması ve hizmetlerin filen sağlanmış olması şartıyla, söz konusu hizmetlere ilişkin olarak fatura edilen bedeller ile kullanılan dağıtım anahtarlarının emsallere uygun olması gerekmektedir. Aksi takdirde yurtdışı ilişkili firmaya yapılan ödemelerle ilgili olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilecektir.

Diger taraftan, gayri maddi haklara ilişkin olarak lisans sözleşmesi kapsamında hesaplanan royalty bedellerinin de emsallere uygun olması gerektiği tabiidir.”

GİB tarafından verilen 16.01.2013 tarih ve 64597866-125[30-2013]-3 sayılı özelgede de işlemle ilgili olarak aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.

“ İlgidde kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin çocuk bezi, hijyenik ped, hasta bezi üretimi, satışı ve pazarlaması konularında faaliyet gösterdiği, kanuni ve iş merkezi Belçika'da ve İspanya'da bulunan ve sadece grup şirketlerine hizmet vermek üzere kurulmuş olan iki ayrı grup şirketi ile yapacağınız sözleşmeler dahilinde tedarik zinciri yönetimi, insan kaynakları-çalışan ilişkileri, hukuki konular, kurumsal strateji, araştırma ve geliştirme, lojistik, finans hizmetleri, bilgi teknolojisi, satınalma, satış ve pazarlama, risk yönetimi/sigorta ve güvenlik yönetimi konularında hizmet almayı planladığınız belirtilerek, yurt dışında mukim grup şirketlerine yapacağınız ödemeler üzerinden tevkifat yapılp yapılmayacağı konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; birinci maddede yazılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayanların, yalnız Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükmeye bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyet mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan olduğu belirtilmiştir. Anılan maddenin üçüncü fıkrasının (c) bendinde, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançlarının, (e) bendinde de Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratlardan dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratlardan üzerinden, bu kazanç ve iratlardan avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde, serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticari veya ziraî kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtiyaç, 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.

Diger taraftan, "Türkiye Cumhuriyeti ile Belçika Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" 1.1.1992 tarihinden itibaren ve "Türkiye Cumhuriyeti ile İspanya Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alman Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" ise 01.01.2004 tarihinden itibaren uygulanmaktadır, söz konusu anlaşmaların 12 nci maddelerinde gayrimaddi hak bedellerinin, 14 üncü maddelerinde de serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesine ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Bu çerçevede,

Belçika ve İspanya'da mukim grup şirketlerinin şirketinize sunduğu tedarik zinciri yönetimi, insan kaynakları-çalışan ilişkileri, hukuki konular, kurumsal strateji, araştırma ve geliştirme, lojistik, finans hizmetleri, satın alma (mal temin edilmesi durumu hariç olmak üzere), satış ve pazarlama, risk yönetimi/sigorta ve güvenlik yönetimi gibi hizmetler karşılığında elde ettiği kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, anlaşmaların birer örneği ekli "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddelerinin ikinci fıkrası çerçevesinde değerlendirilecektir.

Belçika ve İspanya'da mukim grup şirketlerinden aldığınız bilgi teknolojileri hizmetleri ise anılan hizmetlerin, genel bir hizmet sunumundan ziyade fikri veya sınai mülkiyet konusunu oluşturması durumunda, ilgili anlaşmaların gayrimaddi hak bedellerini düzenleyen 12 nci maddeleri kapsamında, söz konusu hizmetlerin gayrimaddi hak bedeli niteliğine haiz olmayı genel bir hizmet sunumu olması halinde ise yine anlaşmaların "Serbest Meslek Faaliyetleri"ni düzenleyen 14 üncü maddelerinin ikinci fıkraları kapsamında ele alınacaktır.

Anılan anlaşmaların 12 nci maddelerinin 1 inci fıkraları kapsamında Türkiye'de doğup Belçika ve İspanya'da mukim şirketlere yapılacak gayrimaddi hak bedelleri sırasıyla Belçika ve İspanya'da vergilendirilecek olup, anlaşmaların 12 nci maddelerinin ikinci fıkralarına göre, Belçika ve İspanya'da mukim şirketlerin gayrimaddi hak bedellerinin gerçek lehda olması koşuluyla, Türkiye'nin de söz konusu gayrimaddi hak bedellerinin gayrisafi tutarlarının %10'unu aşmamak üzere vergi alma hakkı bulunmaktadır. Buna göre Belçika ve İspanya'da mukim şirketlere yapılacak gayrimaddi hak bedeli ödemelerinin gayrisafi tutarı üzerinden Türkiye'de %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Anlaşmaların 14 üncü maddelerinin ikinci fıkralarına göre, grup şirketlerinizden temin edilecek serbest meslek hizmetlerinin, Türkiye'ye gelmemesinin icra edilmesi durumunda, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilecek gelirleri vergileme hakkı yalnız ilgili ülkeye (Belçika veya İspanya) ait olacaktır. Eğer bu faaliyetler Türkiye'de bir işyeri vasıtasiyla icra edilirse veya Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde toplam 183 günden fazla sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı doğacaktır.

Yurt dışında mukim grup şirketlerinin Türkiye'de icra edeceği serbest meslek faaliyeti, bu şirketlerin

personelleri vasıtasıyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri üzerinden vergi tevkifatı yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat yükümlülüğünün doğduğu sırada, istihak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla

Türkiye'de 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde toplam 183 günü aşan bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

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

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

Bununla birlikte, söz konusu hizmetler için ilgili ülkelerden gönderilecek personellerin elde ettikleri ücret gelirlerinin vergilendirilmesi konusunun ise birer örnekleri ekli olan ilgili Anlaşmaların 15inci maddeleri kapsamında değerlendirilmeleri gerekmektedir.

Grup şirketlerinin ve personellerinin Türkiye'ye gelmeksızın ilgili ülkelerde verecekleri hizmetler karşılığında elde edecekleri ücretleri vergileme hakkı yalnızca ilgili ülkelerde aittir. Hizmetlerin Türkiye'de icra edilmesi durumunda ise Türkiye'nin de bu ücretleri vergileme hakkı bulunmaktadır. Ancak hizmetlerin Türkiye'de icra edilmekle birlikte ilgili anlaşmaların 15inci maddelerinin 2nci fıkralarının (a), (b) ve (c) bentlerinde yazılı koşulların birlikte gerçekleşmesi durumunda söz konusu ücretleri vergileme hakkı yine yalnızca ilgili ülkelerde ait olacak; bu koşullardan birinin ihlal edilmesi halinde ise Türkiye'nin de vergileme hakkı doğacaktır.

Anlaşmanın Türkiye'ye vergi alma hakkı tanıldığı durumlarda vergileme iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır. Türkiye'de 12, 14 ve 15inci maddeler kapsamında ödenecek muhtemel vergiler; Türkiye-Belçika ÇVÖ Anlaşmasının 23üncü maddesi çerçevesinde Belçika'da ve Türkiye-İspanya ÇVÖ Anlaşmasının 22inci maddesi çerçevesinde İspanya'da mahsup edilmek suretiyle çifte vergilendirme giderilebilecektir.

Anlaşma hükümlerinin uygulanabilmesi için söz konusu yurtdışında mukim grup şirketlerinin ve personellerinin ilgili ülkelerde tam mükellef olduklarını ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiklerini ilgili ülkelerin yetkili makamlarından alacakları bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlamaları ve bu belgenin aslini, Türkçe tercumesinin Noterce veya ilgili ülkelerdeki Türk Konsolosluklarında tasdik edilmiş bir örneği ile birlikte ilgili vergi dairesine veya kendilerine yapılan ödeme üzerinden vergi sorumlularınca vergi tevkifatı yapılması durumunda ise vergi sorumlularına ibraz etmeleri gerekmektedir.

Diger taraftan, Kurumlar Vergisi Kanununun 01/01/2007 tarihinde yürürlüğe giren 13üncü maddesinin;

- Birinci fıkrasında; kurumların, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmalari durumunda, kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı, alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemlerin her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirileceği,

İkinci fıkrasında, ilişkili kişi tanımının, kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği,

- Üçüncü fıkrasında, emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda olusacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade ettiği,

Dördüncü fikrasında da, kurumların ilişkili kişilerle yaptığı işlemlerde uygulayacağı fiyat veya bedelleri, bu fikrada belirtilen yöntemlerden işlemin mahiyetine en uygun olanını kullanarak tespit edecek

hükme bağlanmıştır.

Anılan madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usullerin düzenlendiği 27/11/2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında, bu düzenlemenin amacının ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasının engellenmesi olduğu belirtilmiştir.

Öte yandan konuya ilişkin ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 1 seri no.lu Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımlı Hakkında Genel Tebliğ'in "11- Grup İçi Hizmetler" bölümünde grup içi hizmetlerin ilişkili şirketler arasında gerçekleşen, genellikle ana şirketin bağlı şirketlerine veya aynı grubu bağlı şirketlerden birinin diğerlerine verdiği hizmetleri ifade ettiği belirtilmiştir.

Anılan Tebliğ göre, ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten aldığı hizmetin "grup içi hizmet" olarak kabul edilmesi için,

- Hizmetin filen sağlanıp sağlanmadığı,
- Hizmet alan şirket/shirketlerin söz konusu hizmete ihtiyacının olup olmadığı,
- Hizmetin alınmış olması halinde hizmet bedelinin emsallere uygunluk ilkesine uygun olup olmadığı, belirlenmesi gerekmektedir.

Grup içi hizmet bedellerinin hem hizmet alan hem de hizmeti sağlayan bakımından ayrı ayrı ele alınarak emsallere uygunluğunun değerlendirilmesi ve söz konusu hizmet bedelinin uygun bir dağıtım anahtarı kullanmak suretiyle tespit edilmesi gerekmektedir.

Emsallere uygunluk ilkesi gereği, grup içi hizmetin verilip verilmeyedinin belirlenmesinde, söz konusu hizmetin, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlanmadığı dikkate alınmalıdır. İlişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmet alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulü mümkün bulunmamaktadır.

Bu açıklamalar çerçevesinde, şirketinizin yurt dışındaki ilişkili şirketlerden temin edeceği hizmetlere ihtiyacının olması ve hizmetlerin filen sağlanmış olması şartıyla, söz konusu hizmetlere ilişkin olarak fatura edilen bedeller ile kullanılan dağıtım anahtarlarının emsallere uygun olması gerekmektedir."

GİB tarafından verilen 02.08.2021 tarih ve 62030549-125[30-2019/84]-587223 sayılı başka bir özelgede aşağıdaki açıklama ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

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

I. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

.....

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

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

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

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

Diğer taraftan anılan Tebliğin aynı bölümünde, emsallere uygunluk ilkesi gereği grup içi hizmetin verilip verilmediğinin belirlenmesinde, hizmeti alan grup üyesinin ticari pozisyonunu güçlendirecek ticari veya ekonomik bir değer sağlayıp sağlamadığı hususunun dikkate alınması ve ilişkili bir şirketin ana şirketten veya aynı grubun üyesi olan diğer bir şirketten ihtiyacı olmayan bir hizmeti alması ya da bir hizmetin grup üyesine, sadece grup üyesi olması nedeniyle verilmesi durumunda, söz konusu şirketin grup içi hizmet elde ettiğinin kabulünün mümkün bulunmadığı belirtilmiştir.

Ayrıca söz konusu Tebliğin anılan bölümünde yer alan örneklerde de, grup içi hizmet maliyetinin uygun bir dağıtım anahtarları kullanılmak suretiyle paylaştırılması gereği belirtilmiştir.

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

Şirketinizin İsviçre mukimi grup şirketinden aldığı hizmetlere ihtiyacının olması, bu hizmetlerin fiilen sağlanmış olması ve hizmetlere ilişkin fatura bedelinin emsallere uygun olması şartıyla, İsviçre mukimi grup şirketine ödenen bedeller kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir. Ancak, ilişkili kişiye yapılan bu ödemelerin veya kullanılan dağıtım anahtarlarının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olması durumunda, yapılan ödemelerin emsallere uygun bedeli aşan kısmı diğer bir ifadeyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç, bir taraftan kanunen kabul edilmeyen indirim kabul edilmek suretiyle, dönem kazancına eklenirken; diğer taraftan, ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacaktır.

Aynı Kanunun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacak hükmü getirilmiş olup maddenin;

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

- ikinci fıkrasında ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden,

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

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

Buna göre,

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

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

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

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

gerekmektedir.

Öte yandan, şirketiniz tarafından İsviçre mukimi'den temin edilen hizmetlerle ilgili olarak yapılan emsale uygun ödemelerin ticari kazancınızın elde edilmesi ve idame ettirilmesi ile ilgili bir gider niteliği taşması ve bu ödemelere ilişkin hizmetlerin filen şirketinize sunulması şartıyla, söz konusu hizmet bedellerinin kurum kazancınızın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır. Şirketiniz tarafından ilişkili kişi konumundaki ortağınızdan alınan hizmetlere ilişkin bedelin emsallere uygun olması gerekmekte olup söz konusu bedelin tespitinde Kanunun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin 13 üncü maddesi hükümlerinin de dikkate alınması gerekmektedir.

II. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDE:

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

.....

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

Düzenlemelere göre, diğer taraftan, şirketinizin İsviçre mukimi firmaya yaptığı ödemelerin veya kullanılan dağıtım anahtarlarının emsallere uygunluk ilkesine aykırı olması durumunda, yapılan ödemelerin emsallere uygun bedeli aşan kısmı diğer bir ifadeyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç bir taraftan kanunen kabul edilmeyen indirim kabul edilmek suretiyle, dönem kazancına eklenirken; diğer taraftan, ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılması durumunda söz konusu tutar Anlaşma'nın "Temettüler"i düzenleyen 10 uncu madde kapsamında vergilendirilecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu İsviçre teşebbüsünün İsviçre 'de tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin İsviçre yetkili makamlarından alınacak bir belge (mükimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgelerin aslı ile birlikte Türkçe tercumesinin Noterce veya İsviçre'deki 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."

GİB tarafından verilen 06.06.2022 tarih ve 17192610-125[KV-20-43]-134658 sayılı başka bir özelgede aşağıdaki açıklama ve değerlendirmelere yer verilmiştir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda, İrlanda mukimi ... firmasından ... (kurumsal e-posta ve bulut depolama) abonelik hizmeti aldiğiniz belirtilerek, söz konusu hizmetin gayrimaddi hak kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ile alınan hizmet nedeniyle yapılacak ödemeler üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılp yapılmayacağı yapılacaksa hangi oranda yapılacak ve katma değer vergisi ödenip ödenmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmekte olup görüşümüze aşağıda yer verilmiştir.

- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDE

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükmeye bağlanmış olup, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar sayılmıştır.

Aynı Kanunun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede 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 yapılabileceği hükmeye bağlanmış; ikinci fıkrasında da ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığından bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmüş olup, kesinti oranı 12/01/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile gayrimaddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden % 20 olarak belirlenmiştir.

- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN

"Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 ncı 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 lehdası diğer Akit Devletin bir mukimi ise, bu şekilde alınacak vergi, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının yüzde 10unu aşmayacaktır.

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanının, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımımı veya kullanım hakkı karşılığında veya sinai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sinai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımımı ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder. "Gayrimaddi hak bedelleri" terimi aynı zamanda, verimliliğe, kullanıma veya tasarrufa bağlı herhangi bir benzer hak ya da varlığın elden çıkarılmasından doğan gelirleri de kapsar.

4. Bir Akit Devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdası, söz konusu bedelin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasyyla ticari faaliyyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtasyyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve söz konusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında etkin bir bağ bulunmaktaysa, 1 inci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7 ncı veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, İrlanda mukimi ... firmasına kurumsal e-posta ve bulut depolama abonelik hizmetleri nedeniyle yapılacak ödemeler Anlaşmanın 12 ncı maddesinin 3 üncü fıkrası kapsamında değerlendirilecek olup, söz konusu ödemeyi vergileme hakkı Anlaşmanın 12 ncı maddesinin 1 inci fıkrasına göre İrlanda'ya ait olacaktır. Bununla birlikte Anlaşmanın 12 ncı maddesinin 2 ncı fıkrası gereğince Türkiye'nin de gayrimaddi hak bedelinin

gayrisafi tutarının % 10'unu aşmamak üzere vergi alma hakkı bulunmaktadır. Ancak aynı maddenin 4 üncü fıkrası uyarınca İrlanda mukimi firmanın Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtıyla ticari faaliyette bulunması ve söz konusu gayrimaddi hak bedelinin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında önemli bir bağ bulunması durumunda vergileme bu maddenin 1 inci ve 2 nci fıkralarına göre değil, Anlaşmanın 7 nci maddesi kapsamında yapılacaktır.

Türkiye'de bu şekilde ödenen vergi ise, Türkiye - İrlanda Anlaşmasının "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 23 üncü maddesi gereğince, İrlanda'da ödenecek bu gelire ilişkin vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için ilgili teşebbüsün mukim olduğu ülkede tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin mukim olunan ülkenin yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercumesinin Noterce veya bu ülkedeki 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.

- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

- 1/2inci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV'ye tabi olduğu,

- 6 nci maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının; malların teslim anında Türkiye'de bulunmasını, hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalınılmasını ifade ettiği,

- 9/1inci maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin "İkametgahı, İş yeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı (I/C-2.1.2.1.) bölümünde;

"2.1.2.1.1. Genel Olarak

3065 sayılı Kanunun 1inci 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, ikametgahı, 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 ikametgahı, 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 tevkifatı yaparak 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan etmek ve ödemek zorundadır.

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

Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmayan firmalar tarafından;

- Türkiye'de inşa edilecek bir alış-veriş merkezi için yurt dışında çizilmiş Türkiye'ye gönderilen mimari proje hizmeti,

- Türkiye'de faaliyette bulunan enerji santralinin işletilmesine ilişkin olarak yurt dışından verilen danışmanlık hizmeti,

- KDV mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dışından verilen bilgisayar yazılım hizmeti,

- KDV mükellefiyeti olmayan bir sivil toplum kuruluşuna konusuya ilgili olarak dünyadaki hukuki gelişmeler hakkında yurt dışından bilgi gönderilmesi hizmeti."

Açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Şirketinizin ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan firmalardan satın aldığı kurumsal e-posta ve bulut depolama hizmetlerinden Türkiye'de faydalandığından bu hizmetler KDV'ye tabi olacak ve hizmetlerin bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin tamamı Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilip ödenecektir.

Öte yandan, 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenen verginin aynı döneme ait 1 No.lu KDV Beyannamesi ile indirim konusu yapılması mümkündür."

GİB tarafından verilen 04.06.2021 tarih ve 62030549-125[8-2020/191]-437814 sayılı özelgede, TV yayınıcılığına konu "belgesel türü" film yapımlarına dair vergisel uygulama çok yönlü olarak aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, televizyon yayıcılığı faaliyetinde bulunduğu, yapımcı şirketlerden tüm haklarını satın aldığınız dizi filmlerin "Haklar Hesabı"nda takip edildiği, ilk yıl için % 85, ikinci yıl için %15 oranları dikkate alınmak suretiyle amortismana tabi tutulduğu, yılın birinci, ikinci ve üçüncü geçici vergi dönemlerinde alınarak yayınlanan dizi filmler için ilk yıla ilişkin amortisman tutarının tamamının dizinin ilk yayınının yapıldığı dönemde gider hesabına intikal ettirilmesinin mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

A) KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinin birinci fıkrasında, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden

hesaplanacağı, ikinci fikrasında da safi kurum kazancının tespitinde 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlarındaki hükümlerinin uygulanacağı hükme bağlanmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun “Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespitii” başlıklı 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonundaki ve başındaki değerleri arasındaki müsbet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu şekilde tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlendirmeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun “İndirilecek Giderler” başlıklı 40 inci maddesinin birinci fikrasının (7) numaralı bendinde ise, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların safi kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, ticari kazancın tespitinde “tahakkuk esası ilkesi” ile “dönemsellik ilkesi” olmak üzere iki temel ilke geçerlidir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyle kesinleşmiş olması, yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmel etmesinin yanı sıra, miktarının ve işleminden kaynaklanan alacağı veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu dönemde intikalinin sağlanması olup, “Dönemsellik” kavramı gereği işletmeler, gelir ve giderlerini tahakkuk esasına göre muhasebeleştirmek; hasılat, gelir ve kârlarını aynı dönemde ait malivet, gider ve zararlarla karşılaşılmak durumundadır. Bu ilke uyarınca gelir ve giderlerin ilgili oldukları dönemde kaydedilmesi gerekmektedir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketiniz tarafından tüm hakları satın alınan dizi filmlere ilişkin olarak Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların ilgili dönem kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

B) VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

– 313 üncü maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edevat, mefrusat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil ettiği,

– 315 inci maddesinde, mükelleflerin amortismana tabi iktisadi kıymetlerini Maliye Bakanlığının tespit ve ilan edeceği oranlar üzerinden itfa edecekleri, ilan edilecek oranların tespitinde iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin dikkate alınacağı,

– 320 nci maddesinde, her yılın amortismanının ancak o yıla ait değerlendirme nazara alınabileceği, amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresinin uzatılamayacağı

hükme bağlanmıştır.

Bu bağlamda, işletmede bir yıldan fazla kullanılan, yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan ve envantere dahil bulunan iktisadi kıymetler için amortisman ayrılması mümkün bulunmakta olup, amortisman ayrılımasına iktisadi kıymetlerin aktive girdikleri hesap döneminden itibaren başlanması icap etmektedir. Aktive girme kavramı ise, iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesini, değerlendirme gününde envantere dahil olmasını ve kullanılmaya hazır halde bulundurulmasını ifade etmekte olup, iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanması gerekliliğinin bulunmamaktadır.

Mezcur Kanunun 315inci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden amortismana tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak “Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları” 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439, 458 ve 506 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste ile açıklanmıştır.

Söz konusu amortisman listesinin 44.9.1. bölümünde, filmlerin faydalı ömür süresi 2 yıl ve amortisman oranı ilk yıl için % 60, ikinci yıl için % 40 olarak tespit edilmiş bulunmaktadır.

Anılan listenin (44.9.1.1) bölümünde,inema filmlerinin faydalı ömrü 2 yıl ve amortisman oranı ilk yıl için %85, ikinci yıl için %15 olarak tespit edilmiş olup, amortisman uygulamasında dizi film ve belgeseller, sinema filmleri gibi değerlendirilmektedir.

Buna göre, amortisman uygulamasında sinema filmleri gibi değerlendirilen dizi filmlerin bahse konu amortisman listesinin (44.9.1.1) bölümü kapsamında, 2 yıl faydalı ömür süresi ve ilk yıl için % 85, ikinci yıl için %15 oranları dikkate alınmak suretiyle amortismana tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, 217 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “3.6. Amortisman Uygulaması” başlıklı bölümünde; “Mükellefler yıllık olarak hesaplayacakları amortisman tutarının ilgili döneme isabet eden kısmını geçici vergiye ilişkin kazançlarının tespitinde dikkate alabileceklerdir. Yıl içinde iktisap edilen amortismana tabi iktisadi kıymetler için yıllık olarak ayrılabilen amortisman tutarından kazancın ilgili olduğu döneme isabet eden kısmın dikkate alınacaktır. Örneğin, üçüncü dönemde iktisap edilen bir demirbaş için bu dönemde 9 aylık amortisman ayrılabilcektir. Bu şekilde amortismana tabi tutulacak iktisadi kıymetlerin değerlendirme günü itibarıyle aktifte bulunması gerekmektedir.” açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, geçici vergiye esas kazançların tespitinde, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ilişkin hükümleri de dikkate alınmakta ve değerlendirme işlemleri geçici vergi döneminin kapandığı tarih itibarıyle yapılmaktadır.”

GÖTÜRÜ GİDER uygulamasına dair temel düzenleme olarak, G.V.K.’nın “İndirilecek Giderler” başlığı altında yer alan 40’inci maddesinin (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler düzenlenmiştir. Adı geçen Kanunun 40’inci maddesinin (1) numaralı bendine 4108 sayılı kanunun 19’uncu maddesiyle eklenen hükmle, ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflere, bu işlerle ilgili belgelendiremedikleri giderlerine karşılık olmak üzere götürü gider kaydedebilme imkânı getirilmiş olup, anılan bent hükmü aşağıdaki gibidir;

“1. Ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler; (İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bente yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâslatın binde besini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler.)”

Bu giderler fatura veya benzeri vesikaya bağlanmamış olsalar dahi, V.U.K.’un 227 ila 229’uncu madde hükümlerinde belirtilen şekilde tevsiki zorunlu olup, bu hükümler çerçevesinde tevsik edilemeyen giderlerin, bir istisna uygulaması gibi değerlendirilerek ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün değildir. Ancak, 4108 sayılı kanunla G.V.K.’nın 40’inci maddesinin 1 numaralı bendine eklenen hükmle, bazı giderlerin V.U.K.’un ilgili hükümlerine göre tevsik edilemediği hallerde de ticari kazancın tespitinde indirimine müsaade edilmiştir.

Götürü gider uygulaması olarak adlandırılabilen bu düzenlemeye ilişkin usul ve esaslar 194 ve 233 seri numaralı G.V.K. Genel Tebliğlerinde düzenlenmiştir.

Temel açıklamalar, 7 Mart 1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile yapılmış olup, bu tebliğde yer alan düzenlemeler şu şekildedir.

I- GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASINDAN YARARLANABİLECEK OLAN MÜKELLEFLER: Götürü gider uygulamasından ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve teknik, hizmetler, ile taşımacılık faaliyetinde bulunan, dar mükellefiyet esasında, vergilendirilenler de dahil olmak üzere gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri yararlanabileceklerdir. Bu tür faaliyetleri bulunmayan mükelleflerin G.V.K.'nın 40'ıncı maddesi hükmüne göre götürü gider kaydı ve bu giderleri kazancın tespitinde indirim konusu yapmaları mümkün değildir.

II- GÖTÜRÜ GİDERLERİN BELGELİ GİDERLERE İLAVETEN UYGULANMASI: Belgelendirilememiş giderlere karşılık olmak üzere götürü gider kaydı, mükelleflerin genel esaslara göre tevsik edilmiş giderlerinin gider kaydına engel teşkil etmemektedir.

III- GÖTÜRÜ GİDER KAYDEDİLEBİLECEK AZAMI TUTAR: G.V.K.'nın 40'ıncı maddesinin 1 numaralı bendine 4108 sayılı Kanunla eklenen parantez içi hükmeye göre, tevsik edilemeyen giderlere karşılık olmak üzere, götürü olarak gider kaydedilecek tutar, ihracat ve yurt dışında yapılan inşaat, onarma, montaj, teknik hizmetler ile taşımacılık faaliyetlerinden döviz olarak elde edilen hasılatın binde besini aşamayacaktır. Sözü edilen hasılat kavramı içinde değerlendirilecek dövizlerin, kambiyo mevzuatı gereğince Türkiye'ye getirilme şartı aranılmayacaktır.

IV- GÖTÜRÜ GİDER UYGULAMASINDA İHRACAT HASILATI: Her türlü ihracat ve yurt dışı taşımacılıktan döviz cinsinden sağlanan hasılat, götürü gider kaydına esas azami tutarın hesaplanması dikkate alınabilecektir. Türk Lirası karşılığı yapılan ihracat hasılatı azami gider tutarının tespitinde dikkate alınmayacağından, Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ne Türk Lirası karşılığı yapılmış ihracat, döviz cinsinden hasılat olarak kabul edilecektir.

İlgili mevzuat çerçevesinde yapılan serbest ihracat, kredili ihracat, konsinyasyon ve müşterek hesap yoluyla ihracat, prefinansman yoluyla ihracat, bedelli ticari numune ihracatı, serbest bölgelere yapılan ihracat ile sınır ve kıyı ticareti yoluyla yapılan ihracattan sağlanan hasılat götürü gider hesaplanması konu olabilecektir. Yurt dışında ortak olunan firmalara aynı sermaye olarak mal gönderilmesi şeklinde yapılan ihracat ile müteahhitlerin yurt dışındaki şantiyelerine şube, büro, temsilcilik ve acentalık gibi yerlere mal gönderilmesi durumunda da anılan mal bedelleri ihracat hasılatı kapsamında değerlendirilecektir.

Ancak, gümrük hattı dışındaki mağaza ve işletmelere yapılan mal teslimleri, yabancı gemi ve uçaklara ve uluslararası taşımacılık yapanlara akaryakıt, su, kumanya ve sair malzeme teslimleri, Türkiye'deki konsolosluklara diplomatik temsilciliklere, uluslararası kuruluşlara ve askeri tesislere yapılan mal teslimleri, Türkiye'de ikamet etmeyenlere yurt içinde yapılan mal teslimleri, uluslararası ihaleye çıkarılan projelere ilişkin olarak Türkiye'de yapılan mal teslimlerinden sağlanan hasılat ile transit ticaretten sağlanan hasılat götürü gider kaydedilmesinde ihracat hasılatı olarak dikkate alınmayacağından, Bu şekilde satılan malların yurt dışına çıkarılmış olması önem arzettiğidir.

Döviz olarak elde edilen ihracat hasılatının Türk Lirası karşılığının tespitinde, hasılatın kanuni defterlere kaydedildiği tarihte geçerli olan ve T.C. Merkez Bankası'na tespit ve ilan edilmiş döviz alış kurlarının esas alınması gerekmektedir.

Hasılatın kanuni süreden sonra kayıtlara intikal ettirilmesi halinde, götürü gider uygulamasında dikkate alınacak hasılat, kayıtlara intikal ettirilmesi gereği tarihteki kur üzerinden hesaplanacaktır. Dövizlerin yurda getirilmesi gereği tarihe kadar doğan kur farklılarının ise bu uygulamada dikkate alınamayacağı tabidir.

Bilindiği üzere, ihracat, FOB teslim şartının yanı sıra CF veya CIF teslim şartı ile de, yapılabilmektedir. CF satış bedeli, mal bedeli ile birlikte navlun bedelini; CIF, satış bedeli ise bunlara ilaveten sigorta bedelini kapsamaktadır. İhracatçı taşımayı bizzat kendisi gerçekleştirebileceği gibi Türk Lirası veya döviz karşılığında diğer gerçek ve tüzel kişilere de yaptırılmektedir. İhracatçının, CF veya CIF teslim şartı ile ihracatta; taşımayı döviz karşılığında başka kurum ve gerçek kişilere yaptırması halinde, götürü gider uygulamasında gümrük çıkış

beyannamesinde yer alan FOB değerler esas alınacaktır. Başka bir deyişle, taşimanın başkasına döviz karşılığı yaptırıldığı durumda, ihracatın FOB, CF veya CIF teslim şartı ile yapılmış olmasına bakılmaksızın azami götürü gider tutarı FOB satış bedeli üzerinden hesaplanacaktır. Nakliyenin bizzat ihracatçı tarafından yapılması veya Türk Lirası karşılığında diğer gerçek veya tüzel kişilere yapırılması durumunda ise ihracatçı, götürü gider uygulamasında sigorta bedeli hariç CF hasılat tutarını dikkate alacaktır. Öte yandan, taşımıayı Türk Lirası karşılığında gerçekleştiren nakliyecinin, bu taşımacılık hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasından yararlanması söz konusu değildir.

Geçici kabul, rejimi çerçevesinde ithal edilen, ham ve yarı mamül maddelerin Türkiye'de bir işlem gördükten sonra ihracatından sağlanan döviz hasılatı da diğer ihracat şekillerinde olduğu gibi götürü gider uygulamasına konu olabilecektir.

v- GÖTÜRÜ OLARAK HESAPLANAN GİDERLERİN MUHASEBELEŞİRİLMESİ: Görürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilemeyeceklerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hâsılâtın belli bir oranını aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müsəsesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gerekdir.

Bilindiği üzere, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ticari kazancın tespitine yönelik olarak hazırlanmıştır. Bu nedenle mali tablolarda ve hesap planında vergi yasalarınca ticari kazançtan indirimi kabul edilmeyen giderlerin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda açıklama yapılmamıştır. Muhasebe sisteminde, işletmenin faaliyetleri sonucunda doğan tüm giderlerin, vergi yasalarınca ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Muhasebe düzeninden sağlanan bilgilerle dönem sonunda vergi matrahına ulaşmaktadır.

Buna göre, işletmenin yurt dışı faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan belgesiz giderlerin de Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda "690 Dönem Kar-Zarar" hesabına aktarılması gerekmektedir. Belgesi temin edilemeyecek giderlerin, bu Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacak götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe sistemine göre belirlenen ticari kâra ilave olacaktır. Dolayısıyla, belgesiz giderlere karşılık olmak üzere götürü olarak hesaplanan giderler, ticari kâra eklenmemiş olduğundan vergi matrahına da dahil edilmemiş olacaktır.

Diger yandan, işletmenin faaliyetleri sonucunda doğan tüm giderlerin, vergi yasalarınca ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Bu durumda yevmiye kaydı 760 Pazarlama Satış ve Dağıtım Giderleri hesabına borç, ilgili muhasebe hesabına (100 Kasa, 102 Banka, 195 İş Avansları, 331-Ortaklar Cari Hesabı gibi) alacak kaydetmek suretiyle yapılabilir.

Söz konusu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin I/4-b bölümünde, ihraç kaydıyla yapılan mal teslimlerinde, bu ihracat hasılatı dolayısıyla götürü gider uygulamasının, ihracatçı ve ihracatçılık ihraç kaydıyla mal tesliminde bulunan işletmenin ihracattaki katkıları oranında yapılacağı açıklamasına yer verilmiştir.

Danıştay 4. Dairesi 17.3.1999 tarih ve Esas No: 1998/594 Karar No: 1999/1152 sayılı kararı ile, GVK'nın 40'inci maddesinin 1inci bendinde yer alan götürü olarak hesaplanan giderleri indirme hakkının, yurt dışında yaptıkları ve belgelendirme imkanı bulamadıkları harcamalarına karşılık olmak üzere ihracatçılara verildiğinden bahisle ihraç kaydıyla ihracatçılık mal teslim edenlerin bu uygulamadan yararlanamayacağı belirtilerek 194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğinin I/4-b bölümünün iptaline karar vermiş olup, bu karar kesinleşmiş bulunmaktadır.

Buna göre, ihracatı gerçekleştirenler ihracat hasılatlarının tamamını dikkate alarak götürü gider uygulamasından yararlanacaklardır. Ihracatçılık ihraç kaydı ile mal teslim edenlerin ise bu uygulamadan yararlanmaları mümkün bulunmamaktadır.

GİB tarafından verilen 06.04.2010 tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01-GV-16-10-7 sayılı özelgede konu hakkında aşağıdaki açıklamalar yapılmıştır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunun incelenmesinden; ... tarihinde kurulan ve mermer toptan ticareti faaliyetinde bulunan Şirketinizin, yurtçi satıcılarından ihraç kaydıyla almış olduğu malları yurtdışına ihraç ettiği, gerçekleştirilen ihracatla ilgili olarak belgelendirilebilen giderlerinin yanı sıra belgelendirilemeyen giderlerinin de bulunduğu belirtilerek, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinin (1) numaralı bendine 4108 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle eklenen "ihracatta götürü gider uygulaması" ile ilgili hükmün uygulanmasında, söz konusu giderlerin muhasebe kayıtlarında mı yoksa beyanname üzerinde mi indirim konusu yapılacağı konusunda bilgi talebinde bulunulduğu anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmü altına alınmıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinin (1) numaralı bendinde ise; safi kazancın tespitinde ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin indirilebileceği belirtildikten sonra, aynı bende 4108 sayılı Kanunun 19 uncu maddesiyle eklenen parantez içi hükmde, "İhracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hasılatın binde besini aşmamak şartıyla yurtdışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler." denilmiştir.

Uygulamaya yönelik olarak ayrıntılı açıklamalar 07.03.1996 tarih ve 22573 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmış olup, söz konusu Tebliğin "Götürü Olarak Hesaplanan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi" başlıklı I/5 bölümünde; "Götürü gider uygulaması, mükelleflerin yurt dışındaki işleri ile ilgili olarak yapmış oldukları giderlerden belgesi temin edilememeyenlerin, anılan faaliyetlerden sağlanan hasılatın belli bir oranını aşmamak şartıyla ticari kazançtan indirilmesini öngören bir müessesedir. Dolayısıyla götürü gider hesaplanabilmesi için harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gereklidir.

Bilindiği üzere, Tekdüzen Muhasebe Sistemi ticari kazancın tespitine yönelik olarak hazırlanmıştır. Bu nedenle mali tablolarda ve hesap planında vergi yasalarınca ticari kazançtan indirimi kabul edilmeyen giderlerin nasıl muhasebeleştirileceği konusunda açıklama yapılmamıştır. Muhasebe sisteminde, işletmenin faaliyetleri sonucunda doğan tüm giderlerin, vergi yasalarınca ticari kazançtan indirilmesi kabul edilmiş olsun veya olmasın doğrudan ilgili oldukları gider hesaplarında muhasebeleştirilmesi gerekmektedir. Muhasebe düzeninden sağlanan bilgilerle dönem sonunda vergi matrahına ulaşmaktadır.

Buna göre, işletmenin yurt dışı faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan belgesiz giderlerin de Tekdüzen Muhasebe Sisteminde ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönemsonunda "690 Dönem Kar-Zarar" hesabına aktarılması gereklidir. Belgesi temin edilememeyen giderlerin, bu Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacak götürü gider tutarını aşan kısmı, kanunen kabul edilmeyen gider olarak Tekdüzen Muhasebe sistemine göre belirlenen ticari kara ilave olacaktır. Dolayısıyla, belgesiz giderlere karşılık olmak üzere götürü olarak hesaplanan giderler, ticari kara eklenmemiş olduğundan vergi matrahına da dahil edilmemiş olacaktır." denilmektedir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere götürü gider uygulaması; ihracat, yurt dışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükelleflerce; filen harcama yapılmış ve yapılan harcamanın belgesinin temin edilememiş olması halinde söz konusu harcamanın tek düzen hesap planında ilgili hesaplara intikal ettirilmiş bulunması kuşuluyla geçerlidir. Başka ifadeyle, harcama yapılmadan götürü gider indirimi yapılması söz konusu değildir.

Buna göre; ihracat yapan Şirketinizce, bu faaliyetlerine ilişkin olarak yapılan ancak herhangi bir nedenle belgesi temin edilemeyen harcamaların, tekdüzen muhasebe sisteminde ilgili hesaplara kaydedilerek giderleştirilmesi, ancak söz konusu belgesiz giderlerin 194 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar çerçevesinde hesaplanacak götürü gider tutarını aşması halinde aşan kısmının, kanunen kabul edilmeyen gider olarak ticari kira ilave edilmesi gerekmektedir.”

GİB'in 02/06/2014 tarih ve 11395140-105[234-2012/VUK-1 - . . .]-1549 sayılı Özelgesinde ise konu benzer biçimde şu şekilde değerlendirilmiştir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, kurumunuzun uluslararası hava kargo taşımacılığı işi ile istigal ettiğini, verdığınız hizmetlerin tamamını yurtdışında gerçekleştirdığınızı, buna mukabil hizmet üretilirken kullandığınız girdilerin çoğunu da hizmet olarak yurtdışında ve yerinde temin ettiğinizi, hizmetin verilip alındığı ülkeler gelişmiş ülkeler olabileceği gibi mali sistemi ile belge düzeni oturmamış, savaş ve kaos ortamının olduğu ülkelerin de olabildiğini, bu gibi durumlarda fatura temini konusunda sıkıntılardan oluşabileceğini ayrıca ülkenin uzaklığını, hizmeti veren firma yetkililerinin muhasebe ve yabancı dil bilgisi düzeyi ya da iletişim bilgilerindeki değişiklikler ile uçağın havadayken aldığı hizmetin (üst geçiş gibi) tespit edilememesi ve hizmeti veren ülkenin bu hizmet bedelini uzunca bir süreden sonra istemesinin karşılaşığınız diğer zorluklar olduğunu, buna benzer nedenlerden dolayı faturaların bazen hiç temin edilemediğini bazen de ilgili dönemden çok sonra elinize ulaşlığını, gelen belgelerin içeriğinin fatura bilgilerini ihtiya etmesine rağmen üzerinde fatura yazmadığını bu nedenle ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesine ilişkin gerçekleşen giderlerin Kurumlar Vergisi matrahının hesabında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate aldığınızı belirterek;

– Takvim yılı kapandıktan sonra tarafınıza ulaşan yurtdışı hizmet faturalarını kayıtlarınıza alırken, düzenleme tarihi yerine postyla ya da elektronik ortamda elinize ulaşan tarihe göre kayıtlarınıza alıp, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı,

– Ülkemizden farklı mali sisteme sahip ve gelişmiş belge düzeninin olmadığı ülkelerde düzenlenen, üzerinde “invoice” ibaresi bulunmayan belgelerin Vergi Usul Kanununda tanımlanmış olan fatura ve benzeri belge tanımına uyup uymadığı ve dolayısıyla kurumlar vergisi matrahının hesaplanması gider olarak dikkate alınıp alınamayacağı,

– Ödemeleri banka havalesi ya da kredi kartıyla yapıldığı halde belgesi temin edilemeyen giderlerin nasıl giderleştirileceği ve söz konusu ödemelerin 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40/1 maddesi kapsamında değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususlarında tereddüt hâsil olduğundan Başkanlığımız görüşleri talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde,

Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlarındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmü altına alınmıştır.

Ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar “dönemsellik” ve “tahakkuk esası” ilkeleridir. Vergi uygulamaları açısından tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereğince, her gelir veya gider unsuru ait olduğu hesap döneminin kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.

193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinde, safi kazancın tespit edilmesi sırasında indirilecek giderler sayılmış olup maddenin (1) numaralı bendinde ise ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin (ihracat, yurtdışında inşaat, onarma, montaj ve taşımacılık faaliyetlerinde bulunan mükellefler, bu bentte yazılı giderlere ilaveten bu faaliyetlerden döviz olarak elde ettikleri hâsilatın binde besini aşmamak şartıyla yurt dışındaki bu işlerle ilgili giderlerine karşılık olmak üzere götürü olarak hesapladıkları giderleri de indirebilirler) safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabileceği hükmeye bağlanmıştır.

Konuya ilgili olarak 194 No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin “4. Götürü Gider Uygulamasında Hasılat” başlıklı bölümünün “c) Yurt Dışı Taşımacılık Hasılatı” başlıklı bölümünde, her türlü yurt dışı taşımacılık faaliyetinden döviz olarak sağlanan hasılatın götürü gider uygulamasına konu olabileceği, “yurt dışı taşımacılık” ifadesinden başlangıç veya bitiş noktasından herhangi biri veya her ikisi yurt dışında bulunan taşımacılık işlerinin anlaşılması gerektiği, yük taşımacılığının yanı sıra yolcu taşımacılığından sağlanan hasılatın da götürü gider uygulamasına konu olabileceği açıklamalarına yer verilmiştir.

Aynı Tebliğin “5. Götürü Olarak Hesaplanan Giderlerin Muhasebeleştirilmesi” başlıklı bölümünde ise,” denilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 nci maddesinde; bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsik edileceği hükmeye bağlanmıştır.

“Tevsiki Zaruri Olmayan Kayıtlar” başlıklı 228 inci maddesinde ise; “Aşağıdaki giderler için ispat edici kâğıt aranmaz:

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutat olmayan müteferrik giderler;
2. Vesikanın teminine imkân olmayan giderler;
3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler.

1 ve 2 numaralı fikralarda yazılı giderlerin gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ve miktarlarının işin genişliğine ve mahiyetine uygun bulunması şarttır.” hükmü yer almaktadır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, yurt dışı taşımacılık faaliyetinde bulunan kurumunuzun, yurt dışı taşımacılığı faaliyeti ile ilgili olarak yurtdışında yapılmış olan ancak belgelendirilemeyen giderlerin nakden yapıldığının ve nakit çıkışının muhasebe kayıtlarında izlendiğinin tevsik edilmesi durumunda bu harcamalara karşılık olmak üzere, yurtdışı taşımacılık faaliyeti sonucu döviz olarak elde ettiğiniz hâsilatın binde beşini aşmamak şartıyla hesaplanan götürü giderin kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, harcama yapılmadıkça belirtilen şekilde hesaplanan götürü gider kurum kazancının tespitinde dikkate alınamayacaktır.

Hesap dönemi kapandıktan sonra tarafınıza ulaşan yurt dışı hizmet faturalarını kayıtlarınıza alırken fatura içeriği hizmetlerin ilgili olduğu hesap döneminde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir.

Diğer taraftan, 253 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin “Yurt Dışında Faaliyyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Bedellerle İlgili İşlemler” başlıklı bölümünde, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemedede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldıkları miteber belgeleri gider olarak defterlerine kaydedebildikleri belirtilerek, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükelleflerin, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevirerek kayıtlarında gösterecekleri, ancak inceleme sırasında inceleme elemanınca lüzum görülmesi halinde, mükelleflerin bu belgelerini tercüme ettirmek zorunda oldukları açıklanmış bulunmaktadır.

Bu itibarla, yurtdışında mukim olan firmaların tarafınıza düzenlediği belgelerin, ilgili ülke mevzuatına göre geçerli belge sayılması durumunda, mezkur belgeler vergi kanunları açısından ispat edici belge olarak kabul edilmektedir.”

Vergileme rejimimiz (maddi vergi kanunları) Anayasamızın 73'üncü maddesinde belirtilen evrensel ilkeler olan, yani sosyal devlet, kanunilik, yetkililik, geriye yüfürmezlik, ödeme gücü, eşitlik, belirlilik, genellik, eşitlik ilkelerine ve devletin egemenlik gücüne dayanan siyaset hak ve ödev kapsamındadır.

Bu nitelikleri gereği, (istisnai durumlar hariç) kural olarak gelir, harcama ve servet üzerinden alınan vergileri çağdaş vergileme tekniği olan beyan esası üzerine bina edilmiştir.

Maddi vergi kanunlarının işleyışı, uygulaması ve idari eylem ve işlemlerin denetimi ise, Vergi Usul/Ceza (VUK), Vergi İcra (6183 S.K.) ve Vergi Yargılama (İYUK) hukuku düzenlemeleri ile bütünleştirilmektedir.

Bu rejim ve disiplinin doğal bir sonucu olarak, vergilendirmede serbest delil ve ekonomik yaklaşım ilkesi (SEDEY) benimsenmiş olup, ilke, **2365 sayılı Kanunun** yayımı ile Vergi Usul Kanununun bazı maddelerinde 1/1/1981 tarihinden geçerli olmak üzere yapılan değişiklikler ile bir reform paketi bütünlüğü içerisinde hayatı geçirilmiştir.

Temel ilke VUK'un 3/B fikrası düzenlemesinde hayat bulmaktadır. Buna göre;

“B) İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfteti bunu iddia eden tarafa aittir.”

Genel ilke olarak, Türk Vergi Sistemi, vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay diye tanımlanan olayın veya hukuki durumun;

– Yine vergi yasalarında gösterilen belgelerle tespiti,

– Ve bu belgelerin yasalarda tutulması öngörülen defterlere süresi içerisinde kaydedilmiş olması, esasına dayalıdır.

Düzenin amacı;

1 – Mükelleflerin,

2 – Mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin,

Vergi ile ilgili işlem ve durumlarının belli edilmesi, gerektiğinde, denetlenmesi, incelenmesi ve tespitidır.

Sistem, bu düzenin gereklerine uygun olarak düzenlenen belge ve yapılan kayıtlara, “*İlk Görünüş ya da Doğruluk Karinesi*” adı verilen ve aksi kanıtlanmadığı sürece etkisini sürdürden, bir tür hukuksal ön kabulden yararlanma olanağı tanımaktadır.

Bu ön kabul gereği, Vergi İdaresi, vergilendirme işlemlerini, aksını kanıtlayıcaya kadar, ilgili mükellefin bu belge ve kayıtlarına dayandırmak zorundadır.

Bununla birlikte; düzenin gereklerine biçimsel olarak uygun bulunan belge ve kayıtlar, her zaman

gerilerindeki ekonomik gerçekle uyuşmayabilirler.

Zira; mükellefler, vergi ödememek ya da katlanmak zorunda olduklarından daha az vergi ödemek amacıyla, sahte ya da içeriği itibarıyla yanlıltıcı belge kullanmak suretiyle veya muvazaa ve peçeleme (perdeleme) adını verdigimiz yöntemlere başvurarak, yapmış oldukları vergiye tabi işlemlerin gerçek mahiyetlerini gizlemiş olabilirler.

Oysa; Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin 'B' fikrasında, vergilendirme işlemlerinde, vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin işlemlerin (muamelelerin) gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiştir.

Bu gerçek mahiyetin, belge ve kayıtların biçimliliğiyle uyuşmaması; yani biçimsel olarak mevzuata uygun bulunan belge ve kayıtların ifade ettiğinden farklı olması durumunda, belge ve kayıtlara itibar edilerek vergilendirme işlemi yapılması olanaklı değildir.

SEDEY ilkesinin düzenleme çevresi, yalnızca **2365 sayılı Kanun** düzenlenmesi kapsamında, VUK'un yalnızca 3'üncü maddesi ile değil, tarhiyat işlemleri ile ilgili 29 ve 30; vergi mahremiyeti ile ilgili 5; vergi incelemeleri ilgili 134; defter, kayıt ve belge düzeni ile ilgili muhtelif maddeler; mükellefin ödevleri ile ilgili 257; Rayič bedelin tespiti ile ilgili 261/Mük.266; vergi güvenliğine dair komisyonların teşekkülü ile ilgili 42 ve müteakip maddelerinde (yeni) düzenleme veya değişiklik yapmıştır. Bu yönüyle VUK'un 3'üncü madde düzenlenmesi içeriğinin ve olası değişiklik önerilerinin, vergi usul hukukunda tek başına ele alınması mümkün bulunmayan, VUK'a hakim tüm bu ilkenin etki alanındaki maddeler bütünü ile birlikte düşünülmek durumundadır. Aksi durum, söz konusu ilke ışığında şekillendirilen (atıf yapılan) madde düzenlemeleri arasındaki bütünlüğü ve bağlantıyı bozacaktır.

Serbest delil sistemi, gerçek mahiyet ve ticari icaplara uygunluk kavramları bakımından yalnız yukarıda yer verilen maddelerin kendi içerisinde bağlantısı dışında, VUK'un 141, 148, 227, 256 ve 257'nci maddeleri ile kapsamında da ilintilidir.

İlkenin vergi incelemesindeki düzenleme karşılığı ya da tamamlayıcı ayağı, (yne **2365 sayılı Kanun ile değişik**) VUK'un 134'üncü maddesinde "Maksat" başlığı altında, "Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır." Şeklindeki düzenlenmede ve (yne **2365 sayılı Kanun ile eklenen**) VUK'un Re'sen vergi tarhına yönelik vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edildiği) 30/6 bent "Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa" düzenlenmesinde bulunmaktadır.

SEDEY ilkesi, yalnızca "vergi denetimine özgü" bir ilke değildir. Ülke, Gelir İdaresi birimleri tarafından "beyan esası" yönelik vergi idaresi/vergi mükellefi/vergi sorumlusu tarafından karşılıklı olarak cahtırlan/kullanılan (idari işlem tesisi dayanak) hükümleri haricinde, açıklayıcı ya da düzenleyici mahiyetteki (tebliğ, yönetmelik, genelge, özelge vb) idari düzenlemelerin de içeriğinde dikkate alınmaktadır.

Örnek olsun; 1 seri numaralı Yurt Dışındaki Bazı Varlıkların Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Genel Tebliğ 3.2 Ayırımı, ".....Şirket veya şirket ortaklarına ait olduğu halde yukarıda belirtilenler dışındaki kişilerce tasarruf edilen varlıkların madde hükümleri çerçevesinde şirket adına bildirim veya beyana konu edilebilmesi ve maddenin beşinci fikrasi hükmünden yararlanılabilmesi için bildirim veya beyan dışındaki nedenlerle inceleme veya takdir komisyonu kararına istinaden yapılacak tarhiyatlar esnasında söz konusu varlıkların şirket veya şirket ortaklarına ait olduğunu izah ve ispat edilmesi gerekmektedir." ve 5. Ayırımı, ".....söz konusu varlıkların 15/4/2013 tarihi itibarıyla yurt dışında bulunduğuunun, bu varlıklara yurt dışında sahip olunduğunun ve ilgili (kambiyo, gümrük, yabancı sermaye gibi) mevzuat çerçevesinde Türkiye'ye getirildiğinin kanaat verici belgelerle ispat yükümlülüğü mükelleflere ait olacaktır."

Bu bağlamda VUK'un 3'üncü maddesindeki böylesi önemli ve temel değişiklik motivasyonunun, VUK'un Türk Vergi Sistemindeki yeri, niteliği ve işlevi gereği, "yürüttülen bazı vergi incelemelerinde karşılaşılan ya da karşılaşılma potansiyeli taşıyan sorunlar olmaması" gerekmektedir.

Söz konusu ilkenin Türk Vergi Sisteminde etkin olmasının üzerinden 40 yıllık bir süre geçmiş bulunmakta, işleyiş ve uygulama, içerdigi yorumlama tekniği, delil kavram ve sistematigi, ispat yükü, gerçek mahiyet, icaplara uygunluk gibi kavram ve terimler ışığında ve ister vergi idaresi, ister vergi yükümlülerine özgü hak ve ödevlerin kullanılması bağlamında;

- i-2365 sayılı Kanun gerekçesi,
 - ii-143 seri numaralı VUK Genel Tebliğ açıklamaları
 - iii-Uygulayıcıların sahip oldukları deneyim ile konu ve kavamlara hakimiyeti,
 - iv-Vergi kanunlarında oluşturulan kurumların çalışma prensipleri ve dayanak düzenlemeleri, örnek olsun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç müessesesi,
 - vi-En önemlisi de bu süre zarfında verilen (çok sayıdaki) yargı kararları ışığında, istisnai eylem ve işlemler hariç, oturmuş ve bağlantıları kurulmuş bir düzenleme bütünü içermektedir.
- Böylesi teknik ve geniş içerikli bir metnin bunca süre zarfında somutlanabilmiş olması, KDVK'da yer alanlar gibi özel düzenlemeler dışında vergi konusu olayın;
- i-Yorumlanması,
 - ii-Fiktif işlem, bağlı işlem, muvazaa, peçeleme,
 - iii-Olağan, makul sebep, gerçek teknik ve iktisadi içeriği,
 - iv-İspat yükü, ispat araçlarının taraflarca kullanılması,
 - vi- İdareyle işbirliği, vergisel sorumluluğun paylaşılması,
 - vii- Kiyas yapılamaması,
- gibi ilave pratik çalışma alanlarını da kullanılabılır hale getirmektedir.

Ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması sürecinde SEDEY, vergiye tabi olayların tespitinde bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılmasına ve ekonomik açıdan değerlendirilmesine imkan sağlanmakta olup;

i-Öncelikle "ilk görünüş karinesi" ışığında, VUK'un İkinci Kitabında ayrıntılı olarak düzenlenen, tutulması ve ibrazı zorunlu defter ve belgeler, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtlar, hükm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalalarla, idare tarafından sahip olunan yetki çerçevesinde düzenlenilmesi zorunlu tutulan belgeler,

ii-Vergi mükelleflerinin, ticari, mali ve iktisadi iş ve işlemlerinde, üçüncü kişilere karşı bir durumu ve işlemi tevsik ve ibraz edecekleri, elektronik olarak düzenlenenler ve yurt dışında düzenlenenler dahil her türlü belge ve kayıt,

iii-Vergi mükelleflerinin faaliyetleri/faaliyette bulundukları sektör/iş koluna genel (örneğin SPK, BDDK, SDDK gibi) ve özel (örneğin ulaşırma, eğitim, spor, sağlık gibi) spesifik yasal/idari düzenlemelere özgü olarak düzenlenmesi gereken belgeler ve tutulması gerekli defter kayıtları

iv-Gerek usul, gerekse maddi vergi kanunlarından kaynaklı delil toplama teknikleri (örneğin işleme taraf olanlar nezdinde karşıt inceleme, bilgi alma, ifade alma, fiili ve kaydi envanter çalışmaları, arama, randıman çalışmaları,

v- Gerek usul, gerekse maddi vergi kanunlarından kaynaklı değerlemelerin kontrolü, emsal bedel, rayiç bedel denetimi ve diğer vergi güvenlik müesseselerinin çalıştırılması,

yoluna re'sen gidilmektedir.

Tüm bu çalışmaların sonuçları, ister hasılat, ister mal yet yolu olsun, ispat yükünün yöneldiği taraf bakımından vergiyi doğuran olaya özgü muamelelerin ve işlemlerin “iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olup olmadığı” ortaya konulması bakımından kritiktir. Bu yönyle mevcut düzenleme, idarenin harekete geçirdiği ancak ispat yükü bakımından otomatik olarak idareye ya da mükellefe yaslanan ve maddi vergi kanunları bakımından verginin konusuna giren olayın ve vergi matrahının tespitinde akademik bir işleyişe sahip bulunmamaktadır.

Bu duruma vergi denetim uygulamalarında bilinen basit örnekler olarak;

i-Randıman incelemelerinde enerji sarfıyatı, fire ve zayıat tespitleri, üretim reçetesesi testi,

ii-Duran varlık satışları, kiralama maleda emsal bedel analizi,

iii-İlişkili, ilişkisiz kişilere verilen bedelsiz teslim ve hizmetler, işletme fon ve kaynaklarının atıl tutulması,

iv- Götürü gider uygulaması,

v-Köprü finansal işlemler verilebilir.

Tüm örnekler, vergisel delil ve ispat sistemiğinde, idare tarafından normal ve mutad olmayan durumun tespiti ve iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunsuzluğunun ortaya konulması üzerine vergi yükümlüsünün somut iddiayı açıklama, mülahaza ve sahip olduğu hukuki araç ve argümanlarla karşılaşmasına yani tarafların ispat döngüsünü karşılıklı ve birlikte çalıştırması ilkesine dayanır.

Vergi mükellefleri, yürütülen inceleme (her türlü vergisel çalışma) sürecince iş ve işlemlerine dair vergi inceleme aşamasında, VUK'un 134. ve müteakip maddeleri ile vergi incelemelerine yönelik muhtelif yönetmelerde açık biçimde düzenlenildiği gibi, her türlü açıklamayı yapmak, ulaşılan sonuçları görmek ve tartışmak, itiraz ve mülahazalarını kayıt altına almak, inceleme tutanakları birlikte düzenlenildiğinden her türlü delili bu metinlere eklemek, bu belgeleri imza altına almamak, inceleme sonucu düzenlenenilecek raporun değerlendirilmesi aşamasında, yasal komisyonlarda her türlü açıklamayı yapmak ve delilleri sunmak, bu yolla raporda kullanılan delilleri değerlendirme dışı bırakma hakkına sahiptir. Düzenlenen raporda ulaşılan sonuçların, yine bu delil ve ispat döngüsünün sağılıklı işletilmediğinin ileri sürülmESİ halinde yargı denetimine şüphesiz tabi tutulacaktır.

Danıştay 3. Dairesi, 08.11.2012 tarih ve E. 2010/291, K.2012/3595 sayılı kararında ‘Davacı şirketin 2007 dönemi defter kayıtlarının örtülü kazanç ve ihracatta götürü gider uygulaması yönünden sınırlı olarak incelenmesi neticesinde hazırlanan dava konusu inceleme raporunun götürü giderle ilgili olarak temel dayanağının; 194 sayılı Gelir Vergisi Genel Tebliğ’nde belirlenen koşulların oluşturduğu, bu koşulların ise Tebliğ’deki ifadelerin aksine konuyu düzenleyen esas hüküm ve söz konusu Tebliğ’de dayanağı olan 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 1'inci bendinde bulunmadığı, Tebliğ'de Kanun'un çizdiği

çerçeveyin dışına çıkılarak belgesiz giderlerin ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda kar/zarar hesabına aktarılması gibi koşulların öngörülü olduğu, oysa Kanun, söz konusu götürü gider indiriminden faydalananacak mükellefler için herhangi bir muhasebe kaydı şartı aranmaksızın saymak suretiyle gösterdiği dış ticaret alanlarında faaliyet gösteren mükelleflerin, bu faaliyetlerini teşvik amacıyla sadece belirtilen faaliyetlerinden kaynaklanan hasılatları üzerindeninde binde beş oranını aşmamak kaydıyla götürü gider indiriminden faydalabileceklerini düzenlediği, 194 sayılı Genel Tebliğ ise, bu hakkın kullanılmasına ilişkin olarak, Kanun hilafina, verilen hakkı daraltıcı nitelikte fazladan koşullar öngördüğü bunun da hukuk devleti olmanın en temel esaslarından biri olan normlar hiyerarşisi ve hukuki güvenliğin tesisinde önemli bir yer alan kanuni idare ilkesi ile bağdaşmayacağı, dava konusu raporun da söz konusu Tebliğ'de belirtilen esaslar üzerine düzenlendiği anlaşıldığından dava konusu işlemin bu kısmında hukuka uyarlılık bulunmadığı gerekçesiyle davayı kabul eden ilk derece mahkemesi kararının onanmasına” karar vermiştir.

Yine Danıştay 3. Dairesinin E.2009/5248, K.2011/3 sayılı kararında da “... götürü gider uygulamasında indirimlerin herhangi bir ispat şartına bağlanmadığı gibi belgelenemeyen giderlerin yasal kayıtlara kaydedilme zorunluluğu da bulunmaması nedeniyle götürü gider indirmi için belgesi temin edilemeyen harcamanın muhasebe kayıtlarına intikal ettirildiğinin ispatına gerek bulunmadığı” gerekçesiyle davanın kabulü yönünde karar veren ilk derece mahkemesi kararı onanmıştır.

Bir kısım yargı kararında ise özetle GVK Genel Tebliği ile Kanun'un öngördüğü sınırın dışına çıkılarak belgesiz giderlerin ilgili gider hesaplarında izlenmesi ve dönem sonunda kar-zarar hesabına aktarılması gibi koşullar getirildiği, oysa Kanun'un söz konusu götürü gider indiriminde faydalananacak mükellefler için herhangi bir muhasebe kaydı şartı aranmaksızın saymak suretiyle gösterdiği belirtilmiştir.

Bununla birlikte, yargı kararlarında idarenin götürü gider uygulamasında aradığı şartlardan biri olan “harcamanın yapılması zorunluluğu” üzerinde durulmadığı görülmektedir.

Yargı kararlarında, götürü gider düzenlemesi ile ilgili GVK'nın 40/1. madde düzenlemesinde, uygulamadan yararlanmak için i-hasılatın döviz olarak elde edilmesi, ii- hasılatın yurt dışında elde edilmesi olarak iki şart aradığı anlaşılmaktadır. Ancak ilgili madde düzenlemesinden açık biçimde “YAPILAN” vurgusu, bu nitelikte bir giderin, safi kazancın tespitinde genel gider olarak kabul edilebilmesi için üçüncü bir koşulun da hayatı geçirilmesini zorunlu kılmaktadır.

Bu bağlamda, konuya ilişkin yayınlanan 194 Seri No.lu GV Genel Tebliğinde, “harcamanın yapılmış ve işletmenin malvarlığında bir azalma meydana gelmiş olması gereklidir” ibaresinin yer alması önemli ve yerindedir.

Hakim görüş olarak götürü gider uygulamasında herhangi bir ispat ve şarta bağlı kalmadan hareket edilmesi ve hasılatın binde beşini aşmamak şartıyla götürü giderin kazançtan indirilmesi gerektiği yönündedir. Buna göre harcamaların muhasebe kayıtlarına dahi intikal ettirilmesine gerek bulunmamakta, matematiksel işlem yeterli olmaktadır.

Halka açık şirketler ile TTK, UFIRS, bağımsız denetime tabi şirketlerin, çok ortaklı ve düzenleyici ve denetleyici kurumların gözetim ve denetimi altında bulunan şirketlerin de doğal ve yasal olarak bu uygulamadan istifade ediyor olmaları, götürü gider müessesesinin mükelleflere verilen bir hak olarak düşünülmesi ve Kanun'da yer alan hükümler dışında başkaca bir şart aranmaksızın bu müesseseden faydallanması gerektiği yönündeki düşüncenin yaratacağı keyfiyet, yalnızca vergi matrahının tespitinde hazine aleyhine bir sonuç doğurmuyacak, uygulayıcı mükellef kurum ile ilgili ve ilişkili tüm taraf/3. kişilerin maddi çıkarlarının ve işletme fon akışının zaafiyete uğrama potansiyeline kapı açabilecektir.

İlişkili kişi ya da hakim ortağın işletme fonları üzerinde gerek Türk vergi kanunları üzerinden kamu, gerekse TTK bakımından şirket organlarına denetlenemeyen, VUK, KVK ve GVK vergileme düzenlemeleri dışında anayasal vergileme ilkelerine de uygun olmayan bu tasarruf hakkının, Kanun koyucu tarafından tanınmış olması düşünülemez.

Yukarıda da belirtildiği gibi, götürü gider indirimine dair YASAL DÜZENLEMELERİN;

- i-İlişkili kişi ya da hakim ortaşa doğrudan aktarılan bir kazanç unsurunun olarak kullanım keyfiyetine,
- ii-Otomatik/matematiksel bir istisna veya indirime,

iii- VUK'un 3'üncü maddesi uyarınca vergilemede gerçek mahiyetin esas olduğuna dair temel ilke ışığında, kendi yarattığı binde 5'lik matematiksel alan kadar belgesiz, denetimsiz bir kayıt ve beyan alanı ya da işletme fon/sermaye çıkışına,

iv-Gerektiğinde yalnız vergi tahakkuku bakımından kamu hazinesine, GİB veya vergi denetimini gerçekleştirenlere değil, diğer (olası) ortak ve yöneticilere, işletmenin bağımsız denetimi yoluyla 3. kişilere, bankalara, kurumsal yönetim ilkeleri çerçevesinde paydaş gerçek ve tüzel kişiler ile komitelere, iştirak ve bağlı ortaklıklarına, gerektiğinde (faaliyet alanına göre) SPK, BDDK ve benzeri düzenleyici ve denetleyici kurumlara karşı hesap verilemezlige yol açabileceğini düşünmek olanaksızıdır.

Götürü gider uygulaması Yasa Koyucu tarafından, açık biçimde düzenleme gereklisi ve buna koşut GİB tarafından yayımlanan Genel Tebliğ düzeneğinde belirtildiği/açıklandığı biçimde mükelleflerin yurt dışında yürüttükleri iş ve işlemler karşısında belgeleyemedikleri yurt dışı harcamalarını Gelir/Kurumlar vergi matrahının tespitinde dikkate alacak şekilde, (VUK'un 3. maddesine bağlı) gerçek kazancın vergilendirilmesine yönelik bir düzenleme medir ve her türlü izaha tabiidir.

Ayrıca, KDVK'nın;

1/1 maddesinde, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

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

6/b maddesinde, hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalansının işlemlerin Türkiye'de yapıldığını ifade ettiği,

9/1 maddesinde ise, mükellefin Türkiye içinde ikametgahının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği düzenlemeleri ve KDVK Genel Uygulama Tebliğinde yapılan açıklamalar ışığında yurt dışına yapacağı ihracat işlemlerine yönelik olarak yurt dışında verilen ve yurt dışında yararlanılan aracılık hizmeti, Kanunun 6/b maddesi uyarınca KDV nin konusuna girmediginden söz konusu aracılık hizmeti karşılığında yurt dışında mukim firmalara yapılacak ödemeler/ihracat komisyonu ödemeleri üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV tevkif edilipl 2 No.lu KDV Beyannamesiyle beyan edilmeyecektir.

GİB tarafından söz konusu işlemin vergisel olarak değerlendirilmesine yönelik olarak verilen;

-26.07.2011 tarih ve KDV-12-1105 sayılı,

-17.06.2022 tarih ve 687706 sayılı,

-10.11.2020 tarih ve 301359 sayılı,

-23.02.2007 tarih ve ...5411 sayılı,

özelgeler örnek olarak gösterilebilir.

GİB'in 25.12.2020 tarih ve 62030549-125[6-2018/344]-967379 sayılı özelgesinde ise işleme dair toplu vergisel değerlendirme aşağıdaki gibi yapılmıştır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formu ve ek dilekçelerinizde, ithalat ve ihracat işiyle iştigal eden şirketinizin Bosna Hersek ve Almanya mukimi firmalara ihracat yaptığı, ihraç edilen mallar için Bosna Hersek ve Avusturya mukimi firmalardan pazar araştırması, yeni pazar yeri bulma, satış artırıcı faaliyette bulunma, marka bilinirliğinin artırılması, müşteri bulma ve pazarlama faaliyetleri kapsamında hizmet alındığı, alınan bu hizmetler için komisyon faturası düzenlendiği belirtilerek, yurt dışından alınan söz konusu hizmetlerin ticari faaliyet olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği ile tarafınıza düzenlenen faturalarda kurumlar vergisi stopajı ile sorumlu sıfatıyla katma değer vergisi (KDV) hesaplanıp hesaplanmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün talep edildiği anlaşılmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükmü getirilmiş; aynı maddenin üçüncü fıkrasında ise, dar mükellefiyyette kurum kazancının ticari kazançlar, zirai kazançlar, serbest meslek kazançları, gayrimenkul ve menkul sermaye iratlari ile diğer kazanç ve iratlardanoluştuğu belirtilmiştir.

Anılan Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların bu maddede yer alan kazanç ve iratlari üzerinden, bu kazanç ve iratlari avanslar da dahil nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılması öngörülmüş olup, ticari kazanç kapsamındaki (Birden fazla takvim yılina yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan kurumlara bu işleri ile ilgili olarak yapılan hakediş ödemeleri hariç) ödemeler üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN:

"Türkiye Cumhuriyeti ile Bosna Hersek arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" 01/01/2009 tarihinden itibaren, "Türkiye Cumhuriyeti ile Avusturya Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması" ise 01/01/2010 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Türkiye - Bosna Hersek Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmasının (ÇVÖA) "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında;

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

Türkiye - Avusturya ÇVÖA'nın "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddesinin 1 inci fıkrasında ise;

"1. Bir Akit Devlet teşebbüsüne ait kazanç, söz konusu teşebbüs diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasiyla orada 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."

hükümleri yer almaktadır.

Buna göre, şirketiniz tarafından ihraç edilen mallar için Bosna Hersek ve Avusturya mukimi firmalardan alınan pazar araştırması, yeni pazar yeri bulma, satış artırıcı faaliyette bulunma, marka bilinirliğinin artırılması, müşteri bulma ve pazarlama faaliyetlerine yönelik hizmetler karşılığında elde edilen kazançların ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, Bosna Hersek ve Avusturya mukimi firmaların ilgili Anlaşmaların 5inci maddeleri kapsamında Türkiye'de bir işyeri bulunmadığı sürece elde edecekleri gelir üzerinden Türkiye'nin vergi alma hakkı olmayacağı olmayacaktır.

Bahse konu hizmetlerin Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtıyla ifa edilmesi durumunda ise bu işyerine atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere Türkiye'nin de vergileme hakkı olacak ve vergileme iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde yapılacaktır.

Boyle bir durumda ise, Bosna Hersek mukimi firma yönünden, Türkiye'de ödenen vergiler Türkiye - Bosna Hersek ÇVÖA'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 24 üncü maddesinin 1inci fıkrası gereğince Bosna Hersek'te ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir. Avusturya mukimi firma yönünden ise, Türkiye - Avusturya ÇVÖA'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 nci maddesinin 1inci fıkrasının (a) bendi uyarınca Türkiye'de elde edilen söz konusu gelir Avusturya'da vergiden istisna edilmek suretiyle çifte vergilendirme önlenebilecektir.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı KDV Kanununun;

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

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

6/b maddesinde, hizmetin Türkiye'de yapılmasının veya hizmetten Türkiye'de faydalananlığının işlemlerin Türkiye'de yapıldığını ifade ettiği,

9/1 maddesinde, mükellefin Türkiye içinde ikametgâhinin, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Hazine ve Maliye Bakanlığının, vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği

hükümleri yer almaktadır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1) bölümünde ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemlere ilişkin tevkifat uygulamasına yönelik düzenlemeler yer almaktadır.

60 no.lu KDV Sirkülerinin (1.1.1) "Yurtdışındaki İşlemler" başlıklı bölümünde konu ile ilgili olarak açıklamalara yer verilmiştir.

Buna göre, şirketinizin yurtdışında mukim firmalardan temin ettiği ve yurtdışında yararlanılan hizmetler KDV'nin konusuna girmeden, şirketinizin bu hizmet bedelleri üzerinden sorumlu sıfatıyla KDV beyan etmesine gerek bulunmamaktadır."

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- İrlanda mukimi Steinbeck Holdings PLC'den alınan veri depolama, kalite kontrol ve ar-ge danışmanlığı hizmetleri bir bütün olarak gayri maddi hak kullanımı/devri ve bu hizmetler nedeniyle yapılacak ödemeler ise Anlaşmanın 12'nci maddesinin 3'üncü fıkrası kapsamında değerlendirilecek olup, söz konusu ödemeyi vergileme hakkı Anlaşmanın 12'nci maddesinin 1 inci fıkrasına göre İrlanda'ya ait olacaktır. Bununla birlikte Anlaşmanın 12'nci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince "gayri maddi hak ödemesi olarak kabul edilecek bu ödemeler üzerinden, gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının % 10'u ($133.333,34 \times \%10$) = 13.333,00 TL Kurumlar Vergisi tevkifi yapılmaktır.

2- Söz konusu hizmetlerden Türkiye'de faydalananlığından bu hizmet ifası KDV'ye tabi olacak ve hizmet bedeli üzerinden hesaplanan ($133.333,34 \times \%18$) = 2.400,00 TL KDV sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

3- İrlanda'da yerleşik Steinbeck Holdings PLC tarafından 250.000,00 TL bedel ile yapılan Vonnegut Holding A.Ş. ve iştiraklerini de içeren kapsamlı şirket tarihi konulu belgesel hazırlanılması işi, niteliği itibarıyle serbest meslek faaliyetinin varlığını ortaya koymaktadır. ÇVÖA kapsamında Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüsün personeli vasıtasyyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmekte olup, personelin Türkiye'ye gelmemesinin icra edecekleri serbest meslek faaliyetlerine ilişkin olarak yurtdışı mukimi teşebbüse yapılacak ödemeler üzerinden KVKK 30'uncu maddesi kapsamında vergi tevkifi yapılmayacaktır.

4- Hizmet ithali kapsamında yapılan 250.000,00 TL ödeme üzerinden, dayanak hizmetten Türkiye'de faydalananlığından, KVKK'nın 9'uncu maddesi uyarınca vergi tevkifi yapılması, kesilen verginin sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

5- Vonnegut Holding A.Ş. ve iştiraklerini de içeren şirket tarihi konulu belgesel için yapılan (hazırlatılma ve yayınlanmasına yönelik) harcamaların, reklam niteliği dikkate alınarak, "pazarlama, satış ve dağıtım gideri" olarak kabul edilmesi ancak VUK düzenlemeleri uyarınca "yayınlanma dönemi" baz alınarak ifta edilmesi/giderleştirilmesi gereklidir.

6- Belgeselin faydalananıma döneminin saptanamaması halinde ifta süresi olarak her halukarda, VUK'un 333 seri numaralı Genel Tebliği (ve bu Tebliğde değişiklik yapan tebliğ) düzenlemeleri uyarınca sinema filmleri için belirlenen faydalı ömrü (2 yıl ve amortisman oranı ilk yıl için %85, ikinci yıl için %15 olarak) dikkate alınmalıdır.

7- Belgesel için yapılan harcamaların (ürütim/amortisman ve yayın giderlerinin), Vonnegut Holding A.Ş. ve iştiraklerini de içeren niteliği nedeniyle, ilişkili şirketlere uygun bir dağıtım anahtarı kullanılarak fatura düzenlenilmek suretiyle dağıtılmalı/yansıtmalı (veya bu dağıtımın yapılabilmesi amacıyla doğrudan Vonnegut Holding A.Ş.'ye) aktarılmalıdır.

8- G.V.K.'nın 40/1 parantez içi hükmü, GVKK Genel Tebliğde yer alan açıklamalar ilintili ve VUK düzenlemeleri birlikte değerlendirildiğinde, götürü gider indirim ile amaçlananın; i- yurt dışında iş yapan mükelleflerin belgeleyemedikleri harcamalarına karşılık olmak üzere, bu harcamaları belli bir sınır dahilinde tevisik edici belge aranmaksızın dönem kazancının tespitinde dikkate alınlarının sağlanması, ii-bu müessesesinin yapılan harcamalara dair VUK'un 3'üncü maddesi uyarınca vergilendirmeye dair işlemlerin gerçek mahiyetine, ticari, teknik ve iktisadi icaplara uygunluğuna dair yükümlülükleri ortadan kaldırıacak, işlevsiz hale getirecek bir biçimde kullanılamayacak olduğu, iii- ilişkili kişi ya da hakim ortaşa doğrudan bir kazanç unsuru aktarımına neden olunamayacağı, iv- otomatik/matematiksel bir istisna veya indirime konu edilemeyeceği açıklır.

9- 2020 yılı ihracatının tamamının Lüksemburg'da yerleşik ilişkili kişi Hemingway Trading SARL'a yapılması ve ayrıca bu ihracat (şirket ürünlerinin yurt dışında tanıtımı ve pazarlanması) karşılığı olarak, yıllık ihracatın %5 (yüzde beşi) komisyon ödenmiş olması nedeniyle mükellef kurum tarafından götürü gider indiriminden yararlanmasına gerek olabilecek belgesiz bir harcamanın varlığından (aksi durumu ispat kulfeti mükellefe ait olmak üzere) söz konusu olamayacaktır.

10- Karamazof Kardeşler A.Ş. tarafından 100.000,00 TL götürü gider indiriminin beyanname üzerinde “indirim kalemleri” arasında gösterilmesi hatalı olmakla birlikte, aynı tutarın KKEG olarak da vergi matrahına eklenmiş bulunması, söz konusu tutarın Kurumlar Vergisi matrahının saptanmasında (götürü gider uygulamasından bağımsız) mükerrer bir gider olarak dikkate alınmadığını göstermektedir.

11- Lüksemburg'da yerleşik ilişkili kişi Hemingway Trading SARL'a, şirket ürünlerinin yurt dışında tanıtımı ve pazarlanması karşılığı olarak, yıllık ihracatin %5 (yüzde beşi) karşılığı yapılan ihracat komisyonu ödemesi üzerinden KVК ve KDVК uyarınca herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

12- Yurt dışında yerleşik ilişkili tüzel kişilerden gerçekleştirilen hizmet alımları ve bunlar için yapılan ödemeler, KVК'nın 11 ve 13'üncü maddeleri kapsamında Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı bağlamında da ayrıca değerlendirilmeye konu edilebileceklerdir.

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Yurt dışındaki kurumlardan alınan hizmetler karşılığı yapılan ödemelerin ticari kazanç olarak nitelendirilerek ÇVÖA ve KVК düzenlemeleri uyarınca tevkifat yapılmaması ya da yurt dışından alınan hizmetlerin serbest meslek kazancı niteliği vurgulanarak tartışılması (ve yine ÇVÖA ve KVК uyarınca tevkifat yapılmaması) halinde de, yapılan değerlendirmenin iç tutarlığı dikkate alınarak yanılara (2) puan verilecektir.

YANIT 5

Örtülü sermaye uygulaması, finansman temin hizmeti ve örtülü sermaye üzerinden hesaplanan faiz ve kur farklarının KDV ve KVК karşısındaki durumuna dair temel yasal düzenleme ve değerlendirmelere, YANIT 1'de yer verilmiş olduğundan, bu başlık altında benzer bilgilere mükerrer deninmemi bulunmaktadır.

GİB tarafından verilen 07.04.2012 tarih ve ... 37-465 sayılı özelgede yurt dışından (bedelsiz) finans temini hizmetine ilişkin olarak aşağıdaki değerlendirmeler yapılmış bulunmaktadır.

“İlgide kayıtlı dilekçenizde şirketiniz sermayesinin, ...'a ait olduğu, diğer taraftan da şirketinizin ... ve ...'nin sermayelerinin %99,9 una sahip olduğu, halen yatırım aşamasında olmanız nedeniyle gelir getirici herhangi bir faaliyetinizin olmadığını ancak 2008 yılından bu yana ortaklarınız ... ve ...'den kaynak kullanmakta olduğunuzu ve kararlaştırılan faiz oranıyla hesaplanan faiz tutarının ortaklarınıza ödendiğini, diğer yandan da ... ve ...'ye faiz hesaplanmak koşuluyla kaynak aktardığınızı, ancak 2009 yılından sonra ...'nin tek taraflı olarak aldığı bir kararla şirketinize kullandırıldığı ve kullandıracağı krediler için 2010 yılı başından itibaren faiz almayacağını belirterek, Hollanda mukimi ortağını ...'den 2010 yılından itibaren faizsiz kredi (karşılıksız kaynak transferi) kullanılacak olmasının vergisel açıdan durumu, kredinin ...'den faizsiz alınmasına rağmen sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanıp hesaplanmayacağı ve faizsiz kredi kullanılması halinde karşılıksız kullanılan kaynakların bir kısmının veya tamamının ... ve ...'ye faizsiz kullanılmasının mümkün olup olmayacağı hakkında görüş talep edilmektedir.

KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin, Kanunun birinci maddesinde yazılı mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmeye bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 12 ncı maddesinin birinci fıkrasında; kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılacağı, aynı maddenin yedinci fıkrasında ise; Örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla

dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı, hükmüne yer verilmiş olup, konu ile ilgili açıklamalara 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yer verilmiştir.

Yine aynı Kanunun "Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesinde; "(1) Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım yada satımı olarak değerlendirilir." hükmüne yer verilmiş olup bu konuya ilgili açıklamalara 1 ve 2 Seri No.lu Transfer Fiyatlandırılması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğlerinde yer verilmiştir.

Bu itibarla Şirketinizin, Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan Hollanda mukimi ... şirketi ile ortağı olması nedeniyle ilişkili kişi sayılmakla birlikte, bu şirketten temin ettiği kaynak karşılığında herhangi bir faiz ve benzeri ödemede bulunmaması veya gider yazmaması halinde, örtülü sermaye şartları gerçekleşse bile bedelsiz kullanılan söz konusu kaynak dolayısıyla dağıtılmış kar payı kabul edilecek bir tutar olmayacağındır.

Ancak, Şirketinizin faizsiz olarak Hollanda mukimi olan ortağını temin ettiği kaynağı iştiraklerine kullandırması halinde ise tam mükellefiyete tabi şirket veya iştirakları olan şirketler hakkında Kurumlar Vergisi Kanununun örtülü sermaye ve transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

Öte yandan, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede 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 hükmeye bağlanmıştır.

Buna göre, Hollanda mukimi olan ortaktan temin edilen kaynak karşılığında nakden veya hesaben faiz ödemesinde bulunulmaması veya tahakkuk ettirilmemesi halinde anılan maddeye göre vergi tevkifati yapılması söz konusu olmayacağındır.

KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

Katma Değer Vergisi Kanununun;

..... ,

-20/1 inci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde matrahın bu işlemlerin karşılığını teşkil eden bedel olduğu, 27/1 nci maddesinde; bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olduğu, 27/3 ncü maddesinde de emsal bedeli ve emsal ücretinin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit edileceği hükmü altına alınmıştır.

Bu hükümlere göre, Şirketinizin Hollanda mukimi ...'den temin edeceği finansman hizmeti katma değer vergisine tabi olup, bu hizmetin karşılığını teşkil eden faiz tutarı üzerinden % 18 oranında hesaplanacak KDV nin sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir. Bu hizmetin karşılıksız ya da emsaline göre düşük bedelle temin edilmesi halinde matrah olarak emsal bedelinin esas alınacağı tabiidir.

Diger taraftan, Şirketinizce ...'den temin edilen finansman kaynağın ortağı olduğunuz ... ve ...'ye aktarılması işlemi de finansman temini hizmeti niteliği taşıdığından Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesi gereğince katma değer vergisine tabi bulunmaktadır."

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 hüküm 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 "credit note-debit note" uluslararası ticaret yapan şirketlerce ticarette öngörlülmeyecek şekilde ortaya çıkan maliyete ilişkin unsurları karşılıklı olarak dengellemek amacıyla kullanılan notlardır. Bu notlar, genellikle firmalar tarafından fiyat farklılıklarına ilişkin birer düzeltme aracı olarak kullanıldığı gibi, satıcı tarafından alıcıya ticari, lojistik, teknik talepler, komisyon ve indirim gibi nedenlerle de gönderilir.

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

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

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

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

"Bu Kanun'a göre vergisi ödenmeden veya eksik ödenerek yurda sokulan eşyaların hiç alınmamış veya eksik alınmış KDV hakkında Gümrük Kanunu'ndaki esaslara göre işlem yapılır. Ancak, indirim hakkı tanınan işlemlere konu eşyanın serbest 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 tahsili gereken katma değer vergisinden düşülür.

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

KVK'nın 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği; 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde, kazancın tespitinde indirmi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hükmü 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 vermektedir, mükerrer vergilendirmeyi engellemek amacıyla Kanunun (30/d) maddesinde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu hükmü 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 farklılar ilişkin mal veya hizmet almısında bulunan mükellef tarafından yüklenilen KDV tutarı, bu kapsamda mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefin ilgili vergilendirme döneminde beyan ederek ödediği KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere, indirim konusu yapılabilir.

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

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

“Buna göre, fili ithal tarihinden sonra yurt dışındaki firmaların alış iskontosu nedeniyle tarafınıza göndereceği “credit note” belgesine istinaden lehinize bir fiyat indirimi yapılması durumunda, yapılan indirimler nedeniyle işlemin matrahında değişiklik vuku bulmakta olup, bu değişikliğin Kanunun 35 inci maddesi hükümlerine göre düzeltmesi 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 alınması mümkün bulunmaktadır.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

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, fili ithal tarihinden sonra yurtdışındaki firmanın alış iskontosu nedeniyle yurt dışından gönderilen “credit note” belgesine istinaden bir fiyat indirimi yapılması nedeniyle ortaya çıkan KDV, ilgili dönemde indirim konusu yapıldığından, indirim hesaplarında herhangi bir düzeltme yapılmayacak ve KDV hesaplanılmayacaktır.

TTK şirketlerde sermaye kaybı ve borca batık olma durumuna ilişkin 376 ncı maddesinin; birinci ve ikinci fikrasında, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının veya üçte ikisinin karşısız kalması halinde yönetim kurulunun görevleri, üçüncü fikrasında ise şirketin “borca batık” olması, yani şirket aktiflerinin şirketin borç ve taahhütlerini karşılayamaması durumunda uygulanacak kurallar düzenlenmektedir.

Halka açık şirketler bakımından ilgili maddenin uygulaması Sermaye Piyasaları Kurulu'nun 10.04.2014 tarih ve 11/352 sayılı Kararı'nda açıklanmıştır.

TTK'nın “Sermayenin kaybı, borca batık olma durumu” a) Çağrı ve bildirim yükümlü başlıklı maddesinde aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

Madde 376 – (1) Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısının zarar sebebiyle karşısız kaldığı anlaşılsa, yönetim kurulu, genel kurulu hemen toplantıya çağırır ve bu genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.

(2) Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşısız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer.

(3) Şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler varsa, yönetim kurulu, aktiflerin hem işletmenin devamlılığı esasına göre hem de muhtemel satış fiyatları üzerinden bir ara bilanço çıkartır. Bu bilançodan aktiflerin, şirket alacaklarının alacaklarını karşılamaya yetmediğinin anlaşılması hâlinde, yönetim kurulu, bu durumu şirket merkezinin bulunduğu yer asliye ticaret mahkemesine bildirir ve şirketin iflasını ister. Meğerki, iflas kararının verilmesinden önce, şirketin açığını karşılayacak ve borca batık durumunu ortadan kaldıracak tutardaki şirket borçlarının alacakları, alacaklarının sırasının diğer tüm alacakların sırasından sonraki sıraya konulmasını yazılı olarak kabul etmiş ve bu beyanın veya sözleşmenin yerindeliği, gerçekliği ve geçerliliği, yönetim kurulu tarafından iflas isteminin bildirileceği mahkemece atanın bilirkişilerce doğrulanmış olsun. Aksi hâlde mahkemeye bilirkişi incelemesi için yapılmış başvuru, iflas bildirimi olarak kabul olunur.

Uygulamaya dair 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN 376 NCI MADDESİNİN UYGULANMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR HAKKINDA TEBLİĞ mevcut olup, 15.09.2018 tarih ve 30536 sayılı R.G.'de yayımlanan ilgili Tebligin 26.12.2020 tarih ve 31346 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan değişiklik sonrası içerdigi (ilgili) düzenlemeler şöyledir.

“Genel kurulun toplantıya çağrılması MADDE 5 – (1) Son yıllık bilançodan, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının ya da üçte ikisinin zarar sebebiyle karşısız kaldığı anlaşıldığı takdirde yönetim organı, genel kurulu hemen toplantıya çağırır. Genel kurulun gündem maddeleri arasında, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının karşısız kaldığı belirtilir.

(2) Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının ya da üçte ikisinin zarar sebebiyle karşısız kaldığı durumlarda farklı bir gündem ile toplantıya çağrılmış olsa dahi bu husus genel kurulda görüşülür.

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının zarar sebebiyle karşısız kalması halinde genel kurul MADDE 6 – (1) Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının karşısız kalması durumu zararın, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının yarısına eşit veya bu tutardan çok ve üçte ikisinden az olmasıdır. Bu durumda yönetim organı, genel kurula uygun gördüğü iyileştirici önlemleri sunar.

(2) Yönetim organı, son bilançoyu genel kurula sunarak şirketin finansal yönünden bulunduğu durumu bütün açıklığıyla ve her ortağın anlayabilecegi şekilde anlatır. Bu hususta genel kurula rapor da sunulabilir.

(3) Yönetim organı, şirketin mali durumundaki kötüleşmeyi ortadan kaldırmak veya en azından etkilerini hafifletmek amacıyla, uygun gördüğü sermayenin tamamlanması, sermaye artırımı, bazı üretim birimlerinin veya bölümlerinin kapatılması ya da küçültülmesi, iştiraklerin satışı, pazarlama sisteminin değiştirilmesi gibi iyileştirici önlemleri alternatifli ve karşılaştırmalı olarak aynı genel kurula sunar ve açıklar.

(4) Genel kurul, sunulan iyileştirici önlemleri aynen kabul edebileceği gibi değiştirerek de kabul edebilir ya da sunulan önlemler dışında başka bir önlemin uygulanmasına karar verebilir.

Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisinin zarar sebebiyle karşısız kalması halinde genel kurul MADDE 7 – (1) Zararın, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisine eşit veya bu tutardan çok olması halinde, toplantıya çağrılan genel kurul;

- a) Kanunun 473 ilâ 475inci maddelerine göre sermaye azaltımı yapılmasına,
 - b) Sermayenin tamamlanmasına,
 - c) Sermayenin artırılmasına,
- karar verebilir.

Sermayenin azaltılması MADDE 8 – (1) Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az üçte ikisi zarar sebebiyle karşısız kalan şirketin genel kurulu, kalan sermayeyle yetinmeye karar verdiği takdirde sermaye azaltımı Kanunun 473 ilâ 475inci maddelerine göre yapılır. Sermaye ve kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının özvarlık içerisinde korunması şartıyla, sermaye asgari sermaye tutarına kadar indirilebilir.

(2) Bu madde kapsamında yapılacak sermaye azaltımında yönetim organı, alacakları çağrımdan ve bunların haklarının ödenmesinden veya teminat altına alınmasından vazgeçebilir.

Sermayenin tamamlanması MADDE 9 – (1) Sermayenin tamamlanması, bilânço açıklarının ortakların tamamı veya bazı ortaklar tarafından kapatılmasıdır. Kanuni yedek akçelerin yitirilen kısımlarının tamamlanmasına gerek yoktur. Sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde her ortak zarar sebebiyle karşısız kalan tutarı kapatacak miktarda parayı vermekle yükümlüdür. Her ortak, payı oranında tamamlamaya katılabilir ve verdieneni geri alamaz. Bu yükümlülük, sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde olmayıp karşısızdır. Ayrıca yapılan ödemeler, gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak nitelendirilmez.

(2) Sermayenin tamamlanmasında, anonim ve sermayesi paylara bölünmüş komandit şirketler bakımından Kanunun 421inci maddesinin ikinci fıkrasının (a) bendi, limited şirketler bakımından ise 603 ve devamı maddeleri uygulanır. Sermayenin tamamlanamaması, bazı ortakların kendi istekleriyle tamamlama yapmasına engel oluşturmaz.

(3) Bilanço zararlarının kapatılması için getirilen yükümlülükler uyarınca yapılan ödemeler öz kaynaklar içerisinde sermaye tamamlama fonu hesabında toplanır ve takip edilir. Sermaye tamamlama fonu yalnızca zararların mahsup edilmesi suretiyle kullanılabilir.

Sermayenin artırılması MADDE 10 – (1) Halka açık anonim şirketler için sermaye piyasası mevzuatı hükümleri saklı kalmak kaydıyla genel kurul tarafından;

a) Sermayenin zarar sonucu ortaya çıkan kayıp kadar azaltılması ile birlikte eş zamanlı olarak istenilen tutarda artırımı karar verilebilir. Sermayenin azaltılması işlemi ile birlikte eş zamanlı sermaye artırımında nakdi sermaye taahhüdü Kanunun 344 üncü ve 585inci maddelerine uygun olarak ödenir.

b) Sermayenin zarar sonucu ortaya çıkan kayıp kadar azaltılması yoluna gidilmenden sermaye artırımına karar verilebilir. Bu şekilde yapılacak sermaye artırımında, tescil edilecek sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının özvarlık içerisinde korunmasını sağlayacak tutarın sermaye artırımının tescilinden önce ödenmesi zorunludur.

c) Aynı genel kurul toplantılarında, bedelleri tamamen ödenmek suretiyle, (b) bendindeki koşul aranmaksızın, sermayenin istenilen düzeyde artırılmasına ve daha sonra azaltılmasına karar verilebilir. Bu şekilde gerçekleştirilecek işlemler sonucunda, tescil edilecek sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının en az yarısının özvarlık içinde korunması zorunludur.

Genel kurulun gereklili tedbirlerden birini almaması MADDE 11 – (1) Sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kalması halinde genel kurulun, 7 ncı maddede belirtilen tedbirlerden birine karar vermemesi halinde şirket kendiliğinden sona erer. Bu şekilde sona eren şirketin tasfiye işlemleri, Kanunun 536 ncı ve devamı maddelerine göre yürütülür.”

GVK'nın 38'nci maddesi uyarınca, bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsdeki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:

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

Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, VUK'un değerlendirmeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41'inci maddeleri hükümlerine uyulur.

GİB tarafından verilen 01.06.2021/01-11 ve 19.07.2019/14018 tarih/sayılı özelgelerde “Sermaye Tamamlama Fonu” ya da “ Zarar Telafi Fonu” olarak bilinen uygulamalara dair aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.

I-01.06.2021/01-11 sayılı özelge:

“ 31.12.2008 tarih ve 689 sayılı dilekçenizin incelenmesi neticesinde;

- Şirketinizin, 1.000.000.- TL sermayesi olan bir anonim şirketin %30 oranında pay ile kurucu ortaklarından olduğu, iştirak olunan şirketin devamlı zarar etmesi sonucu sermayesini kaybettiği, şirketiniz tarafından alınan 13.05.2008 tarihli olağan genel kurul kararı ve 02.06.2008 tarihli olağanüstü genel kurul kararı ile şirket ortaklarında sermaye tamamlama fonu oluşturulmasının oy birliği ile kabul edildiği, şirketiniz payına düşen 1.081.455,82.-TL tutarındaki sermaye tamamlama fonu bedelinin iştirak edilen şirkete ödendiği, iştirak edilen şirketin ödenen sermaye tamamlama fonu bedellerini geçmiş yıl zararlarına mahsup ederek herhangi bir sermaye artırımı yapmadığı belirtilerek,

- İştirakçısı olduğunuz şirkete ödediğiniz sermaye tamamlama fonu bedelinin, iştirakler hesabına mı yoksa dönem zararı hesabına mı kayıt edileceği,

- İştirak edilen şirketin hisselerinin daha düşük bedelle başka bir kuruluş'a devir edilmesi durumunda ortaya çıkan zararın, sermaye tamamlama fonuna ödenen tutar da dikkate alınarak ne şekilde hesaplanacağı

hususlarında görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmeye bağlanmıştır. Bu hüküm uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinde sayılan giderlerin indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesiyle her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların beyannamesinde yer alan zararların kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından indirilebileceği hükmü altına alınmıştır.

6762 sayılı Türk Ticaret Kanunun; 466-469 uncu maddelerinde, yedek akçelere ilişkin hükümlere yer verilmiş olup şirketlerin mecburi veya ihtiyacı olarak ayırbileceği yedeklerin neler olduğu, bu yedeklerin şirketin kârından ayrılması gerektiği açıkça belirlenmiş olup Türk Ticaret Kanununda zarar telafisi fonu ile ilgili bir düzenleme bulunmadığı gibi bu ad altında yurt dışından gelen paraların yedek akçe olarak kabul edileceğine dair bir hükmü de bulunmamaktadır.

Aynı Kanunun; 385-390 inci maddelerinde esas mukavelenin değiştirilmesine ilişkin hükümler, 391-395 inci maddelerinde esas sermayenin artırılmasına ilişkin hükümler ve 396-398 inci maddelerinde de esas sermayenin azaltılmasına ilişkin hükümler düzenlenmiştir. Dolayısıyla esas sermayenin artırım ve azaltım işlemlerinin bu hükümlere göre yapılacağı açıktır.

Bu çerçevede, sermaye tamamlama fonu adı altında ödenen tutarlar, kurucu ortağı olduğunuz iştirakiniz tarafından Türk Ticaret Kanunu hükümleri kapsamında sermayeye ilave edilmediğinden, söz konusu tutarların iştiraklerin maliyet bedeline eklenmesi de mümkün değildir. Sermaye tamamlama fonunun ödendiği iştirakin ise söz konusu tutarların sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir istisna hükmü bulunmaması nedeniyle, bu tutarları kurum kazancına dahil etmesi gerekmektedir.

.....”

ii-19.07.2019/14018 sayılı özelge:

“Şirketinizin Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında ve Türkiye Muhasebe Standartları/Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TMS)/(TFRS) çerçevesinde zorunlu olarak bağımsız denetime tabi olduğu,

- TFRS kapsamındaki cari dönem finansal tablolara göre, geçmiş yıl ve cari dönem zararlarından ötürü özkaynak toplamının negatif olması nedeniyle sermayenin 2/3 oranında yitirildiği, diğer bir ifadeyle karşılıksız kaldığı,

- Bununla birlikte, VUK ve TDHP kapsamında tutulan yasal defter kayıtlarına göre hazırlanan finansal tablolarda ise, TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolarda yer alan tutarında zarar bulunmadığı,

- TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolara göre karşılıksız kalan sermayenin, şirket ortağınca geçmiş yıl zararlarının kapatılması suretiyle karşılanması karar verildiği,

- Bununla birlikte şirketin VUK ve TDHP kapsamında tutulan yasal defter ve kayıtlarında ilgili tutarda zarar bulunmaması nedeniyle transfer edilecek fon tutarının sermaye yedekleri hesabında muhasebeleştirileceği, ancak TMS/TFRS'ye göre düzenlenecek finansal tablolarda ise bu tutar tamamen geçmiş yıl zararlarının kapatılmasında kullanılacağından sermaye yedekleri arasında yer almayıcağı

belirtimli olup, geçmiş yıl zararlarını kapatmak amacıyla ortağınız tarafından gönderilecek tutarın kurumlar vergisine tabi olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.

TTK'nın "Defter tutma yükümlülüğü" başlıklı 64 üncü maddesinin (5) numaralı bendinde, "Bu Kanuna tabi gerçek ve tüzel kişiler, 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defter tutma ve kayıt zamanıyla ilgili hükümleri ile aynı Kanunun 175 inci ve mükerrer 257 nci maddelerinde yer alan yetkiye istinaden yapılan düzenlemelere uymak zorundadır. Bu Kanunun defter tutma, envanter, mali tabloların düzenlenmesi, aktifleştirme, karşılıklar, hesaplar, değerlendirme, saklama ve ibraz hükümleri 213 sayılı Kanun ile diğer vergi kanunlarının aynı hususları düzenleyen hükümlerinin uygulanmasına, vergi kanunlarına uygun olarak vergi matrahının tespit edilmesine ve buna yönelik mali tabloların hazırlanmasına engel teşkil etmez." hükmüne yer verilmiştir.

Bunun yanı sıra, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 171 inci maddesinde, "Mükellefler bu kanuna göre tutacıkları defterleri vergi uygulaması bakımından aşağıdaki maksatları sağlayacak şekilde tutarlar:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dahil) kontrol etmek ve incelemek.",

- 175 inci maddesinde, "Mükellefler bu kısmda yazılı maksat ve esaslara uymak şartıyla, defterlerini ve muhasebelerini işlerinin bünyesine uygun olarak diledikleri usulu ve tarzda tanzim etmekte serbesttirler. Ancak, Maliye ve Gümrük Bakanlığı; muhasebe standartları, tek düzen hesap planı ve mali tabloların çıkarılmasına ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bunları mükellef, şirket ve işletme türleri itibariyle uygulatmaya ve buna ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir.

Ticaret Kanununun ticari defterler hakkındaki hükümleri mahfuzdur..."

hükümleri yer almaktadır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanununun 175 ve mükerrer 257 ncı maddelerinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye dayanılarak;

- a) Muhasebenin Temel Kavramları,
- b) Muhasebe Politikalarının Açıklanması,
- c) Mali Tablolar İlkeleri,
- d) Mali Tabloların Düzenlenmesi ve Sunulması,
- e) Tekdüzen Hesap Çerçeve Hesap Planı ve İşleyışı

konularında, 26.12.1992 tarihli ve 21447 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer tebliğlerde düzenlemeler yapılmıştır. Diğer taraftan gerek mezkur düzenlemelerde gerekse de ilgili bulunan diğer yasal düzenlemeler ile bir kısım mükellefler için Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğleri yerine ilgili mevzuatında öngörülen şekilde muhasebe tutulabileceği öngörlülmüştür.

Bahse konu Genel Tebliğin "V. Yapılan Düzenlemenin Vergi Mevzuatı ile İlişkisi ve Yaptırımı" bölümünde de, "...Belirlenen muhasebe usul ve esaslarını uygulamak zorunda oldukları halde, buna uymayanlar hakkında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu ile 3568 sayılı Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun ilgili hükümleri uyarınca gerekli cezai işlemler uygulanacaktır." açıklamasına yer verilmiştir.

Buna göre, Vergi Usul Kanunu uyarınca tutulması zorunlu defterlerin ve kayıtların hakkında özel düzenleme bulunmayan mükelleflerce Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğlerine uygun olarak muhasebeleştirilmesi zorunlu olup, bu kapsamda TFRS kapsamında hazırlanan finansal tablolara göre karşılıksız kalan sermayenin, Türk Ticaret Kanununun (376/2) maddesi çerçevesinde şirketiniz ortaçınca geçmiş yıl zararlarının kapatılması suretiyle karşılanması için transfer edilecek fon tutarının da yukarıda yer verilen mevzuat dahilinde kayıtlara intikal ettirilmesi icap etmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmeye bağlanmıştır. Kurum kazancının tespitinde, Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40

inci maddesinde saylan giderlerin indirilebilmesi mümkün bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde, bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müspet fark olduğu, bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmeye bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 9 uncu maddesiyle, her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla geçmiş yılların beyannamesinde yer alan zararların kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek üzere kurum kazancından indirilebileceği hükmü altına alınmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 376 ncı maddesinin ikinci fıkrasında, "Son yıllık bilançoya göre, sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, derhâl toplantıya çağrılan genel kurul, sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar vermediği takdirde şirket kendiliğinden sona erer." hükmü yer almaktadır.

Bu maddenin gerekçesinde ise;

"...İkinci fıra: Son yıllık bilançodan, zararlar sebebiyle sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin karşılıksız kaldığı anlaşıldığı takdirde, yönetim kurulunun çagrisı üzerine genel kurul iki karardan birini alabilir, (1) sermayenin üçte biri ile yetinme, yani sermayenin azaltılıp zararın bünye dışına atılması; (2) tamamlama. Bu iki karardan birini almamışsa anonim şirket sona erer. Tasarının genel kurulu bu seçenekler arasında tercih yapmaya zorlamasının sebebi, şirketin durumunu bir an önce açıklığa kavuşturmak düşüncesidir. Tamamlama ile, azaltılan sermaye kadar veya ondan fazla sermaye artırımı yapılması veya bilanço açıklarının pay sahiplerinin tümünde (Tasarı m. 421 (1), b.1) veya bazı pay sahipleri tarafından kapatılması ya da bazı alacaklarının alacaklarını silmesi kastedilmektedir. Tamamlamada oybirliği sağlanırsa her pay sahibi bilanço açığını kapatacak parayı yükümlüdür. Bu yoldaki bir genel kurul kararı Tasarının 421 inci maddesinin ikinci fıkrasının birinci bendi anlamında bir belirli olaya özgü ek yüküm ihdas etmiş demektir. Bu ek yüküm ne sermaye konulması ne de borç verilmesi olmayıp karşılıksızdır. Oybirliği sağlanmamışsa bazı pay sahiplerinin kendi istekleriyle tamamlama yapmalarına engel yoktur. "Sermaye", "kanunî yedek akçe" ve "son yıllık bilanço" kavramlarının anlamı birinci fikranın gerekçesinde açıklanmıştır..."

açıklaması yer almıştır.

Aynı Kanunun 519-523 üncü maddelerinde yedek akçelere ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, şirketlerin kanunen veya istege bağlı olarak ayırabileceği yedeklerin neler olduğu ve bu yedeklerin şirketin karından ayrılması gerektiği açıkça belirlenmiş olup, Türk Ticaret Kanununda sermayenin tamamlanmasına ilişkin tutarların yedek akçe olarak kabul edileceğine dair bir hükmü de bulunmamaktadır.

Buna göre, şirketinizin geçmiş yıl zararlarını kapatmak amacıyla ortağınız tarafından şirketinize aktarılacak tutarın; sermayeye ilave edilmemesi ve vergi mevzuatında bir ıstisna hükmü de bulunmaması nedeniyle, kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir."

KVK'nın 6'ncı maddesine 7394 sayılı kanunun 23.maddesiyle 15.04.2022 tarihinden itibaren yürürlüğe girecek biçimde eklenilen 3'üncü fıkrasına göre 13/1/2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 376 ncı maddesi uyarınca sermayenin tamamlanmasına karar verilen şirketin ortakları tarafından zarar sebebiyle karşılıksız kalan kısmı kapatacak mikarda aktarılan tutarlar kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaz.

Söz konusu düzenlemenin gerekçesinde ise aşağıdaki açıklamalar yapılmış bulunmaktadır:

"Türk Ticaret Kanunu hükümlerine göre, son yıllık bilançolarında sermaye ile kanuni yedek akçeler toplamının üçte ikisinin zarar sebebiyle karşılıksız kaldığı anlaşılan şirketlerin kendiliğinden sona ermiş

sayılmaması için, genel kurulca sermayenin üçte biri ile yetinme veya sermayenin tamamlanmasına karar verilmektedir. Bu amaçla ortaklar tarafından sermaye tamamlama fonu olarak aktarılan tutarlar söz konusu Kanun çerçevesinde sermaye konulması veya borç verilmesi niteliğinde kabul edilmemekte ve karşısız bir ödeme niteliğini haiz olduğu belirtilmektedir. Aynca yapılan bu ödemeler, gelecekte yapılacak sermaye artırımına mahsuben bir avans olarak da nitelendirilmemektedir. Bu düzenleme ile sermayenin tamamlanmasına karar verilmesi halinde ortaklarca şirketlere bu kapsamda aktanlan tutarların kurum kazancının tespitinde dikkate alınmaması sağlanmaktadır."

Diger taraftan VUK'un 322 nci maddesinde, "Kazai bir hükmeye veya kanaat verici bir vesikaya göre tahsiline artık imkan kalmayan alacaklar değerli olacaklardır. Değerli alacaklar, bu mahiyete girdikleri tarihte tasarruf değerlerini kaybederler ve mukayyet kıymetleriyle zarara geçirilerek yok edilirler. İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükelleflerin bu madde hükmüne giren değerli alacakları, gider kaydedilmek suretiyle yok edilirler.",

- 324 üncü maddesinde, "Konkordato veya sulu yoluyla alınmasından vazgeçilen alacaklar, borçlunun defterlerinde özel bir karşılık hesabına alınır. Bu hesabın muhteviyatı alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla itfa edilmediği takdirde kar hesabına naklolunur."

hükümleri yer almaktadır.

Bu bağlamda, borcun, ticari işlemlerden kaynaklanan bir borç niteliği taşıması ve borçlunun iflas veya mali zorluk nedeniyle borçlarını ödemeyecek duruma gelmiş olması halinde alacaklı tarafça vazgeçilen alacağı borçlu tarafından özel bir karşılık hesabına alınması gerekmekte olup, 213 sayılı Kanunun 324 üncü maddesinde, "alacaktan vazgeçildiği yılın sonundan başlayarak üç yıl içinde zararla" denilmek suretiyle, vazgeçilen alacağı gelecek yıl (yıllar) zararlarından mahsup edilmesi, bu suretle itfa olunamayan kısmın ise üçüncü yılın sonunda kâra aktarılması öngörlülmüşür.

Dolayısıyla, alacaktan vazgeçme halinde borçlu tarafından yapılması gereken işlem; vazgeçilen alacak tutarının, alacaktan vazgeçildiği yıl ve sonraki iki yılda (toplam üç yıl) doğacak zararla itfa (üç yıl içinde olmak koşuluyla, vazgeçilen alacak tutarının ticari bilanço zararına ilaveler ile zarar olsa dahi indirilecek indirim ve istisnaların da dikkate alınması suretiyle hesaplanması gereken zarar tutarından mahsup) edilmesi, tamamen veya kısmen itfa edilemeyen kısmının ise, üçüncü yılın sonunda kâra aktarılarak vergilendirilmesidir. Örneğin 2021 yılında karşılık hesabına alınan tutarların 2021-2022-2023 hesap dönemine ait zararlara mahsup edilmesi, zararla itfa edilemeyen özel karşılık hesabındaki tutarların ise üçüncü yılın sonunda (2023) kâr hesabına intikal ettirilmesi gerekmektedir.

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1- Cayman Adalarında yerlesik Martin EDEN Financial Company'den 01.11.2020 tarihinde faizsiz ve 10 yıl geri ödemesiz 1.000.000,00 USD yabancı kaynak sağlanması işlemi, vergi kanunları uyarınca ilişkili kişi tarafından ifa edilen finansman temini hizmetidir.

2- Hizmetten Türkiye'de faydalananından, herhangi bir faiz tahakkuku gerçekleştirilmese dahi, (TCMB ticari kredilere uygulanan ortalama faiz oranı) emsal faiz oranı dikkate alınarak hesaplanacak faiz tutarı üzerinden KDVK'nın 9'uncu maddesi geregi sorumlu sıfatıyla KDV tevkif edilerek beyan edilecektir.

3- Sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV örtülü sermaye olarak kabul edilen borçlanmaya ait olduğundan, KDVK'nın 30/d bendi düzenlemesi geregi vergi indirimine de konu edilemeyecektir.

4- Mükellef kurum açısından örtülü sermaye koşullarının olmuş bulunduğu bilgisine soru içerisinde yer verildiğinden dolayı, kullanılan kredi üzerinden faiz hesaplanılmamış olmasına karşın, yalnızca kredi ana parası üzerinden hesaplanan 150.000,00 TL kur farkı tutarının (kredinin işletmede kullanılan 5.000.000,00 TL'ye ait) %50 kısmı, KVK'nın 11 ve 12'nci maddeleri uyarınca dönem kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

- 5- İşletme kayıtlarına alınan yabancı kaynağı %50 kısmı aynı tarih ve koşullarda Vonnegut Holding A.S.'ye aktarılmış olduğundan, bakiye $(150.000,00 \times \%50) = 75.000,00\text{TL}$ kambiyo zararının da bu şirkete yansıtılması ve dönem kazancının bu tutar kadar artırılması zorunludur.
- 6- Tahakkuk ettirilen kur farkı tutarı üzerinden KVK'nın 12 ve 30'uncu maddeleri ve ilgili düzenlemeler uyarınca ayrıca kar payı tevkifatı yapılmayacaktır.
- 7- Tahakkuk ettirilen kur farkı tutarı dönem sonu değerlendirme işlemi kaynaklı olduğundan, ödemeye bağlı olmayan bu tutar üzerinden KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır.
- 8- Söz konusu kredi kullanımı BSMV'nin konusuna girmemektedir.
- 9- KKDF düzenlemesi gereği, 3 yılı aşan bir vadeye sahip olan fonun kullanımına aracılık eden finans kurumu tarafından, aktarımı konu yabancı para/USD fon tutarı üzerinden herhangi bir KKDF kesintisi uygulanmayacaktır.
- 10- Hemingway Trading SARL tarafından Karamazof Kardeşler A.Ş.'ye 2020 yılı ihracat-yurt dışı satış karlılık oranlarında gerçekleşen artış nedeniyle, ciro desteği ve kar düzenleme açıklamasıyla 31.12.2020 tarihinde yapılan 500.000,00TL ödemeyi, gelir hesaplarına alınarak dönem kazancının tespitinde dikkate alınacağı tabiiidir.
- 11- Ciro primi/credit note ve benzeri nitelikte olup, Türkiye'de yerleşik Karamazof Kardeşler A.Ş. lehine kar marjını artıran, dolayısıyla ithal edilen emtianın fiyatını değiştiren/azaltan işlemlerle ilgili olarak gerekli prim faturası düzenlenmemeli ve ilave tutar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmalıdır.
- 12- Söz konusu işleme ilgili olarak, ithal edilen emtiaaya ait KDV ithalat aşamasında Gümruk İdaresi tarafından tahsil olundığından ve yurt dışında yerleşik işletmeye bu ödemeye ilişkin başkaca bir hizmet de verilmemişinden dolayı KDV yönünden ilave bir işlem yapılmaması, KDV hesaplanması ya da sorumlu sıfatıyla vergi beyan edilmemesi gerekmektedir.
- 13- 2019 hesap dönemi sonu itibarıyle şirket sermayesinin 2/3'ünün yetersiz kalması nedeniyle (İŞLEM 1'de belirtilen borçlanmanın) 5.000.000,00TL kısmı 25.10.2020 tarihinde ortaklara borçlar hesabından çekilerek 529.01-Zarar Telafi Fonu hesabına aktarılmış ve Yönetim Kurulu tarafından 30.12.2020 tarihinde yapılan toplantıda, sermayenin 1/3'ü ile yetinme kararı alınmış olduğundan, söz konusu işlem için 15.09.2018 tarih ve 30536 sayılı R.G.'de yayımlanan 6102 SAYILI TÜRK TİCARET KANUNUNUN 376 NCI MADDESİNİN UYGULANMASINA İLİŞKİN USUL VE ESASLAR HAKKINDA TEBLİĞ düzenlemeleri ve GİB özelgeleri bağlamında işlem yapılacaktır.
- 14- Zarar Telafi Fonuna alınan bu tutar ile ilgili olarak KVK'nın 7394 sayılı kanunun 23.'üncü maddesiyle değişik 6'ncı maddesi hükmünden yararlanılamayacaktır.
- 15- Bu bağlamda Zarar Telafi Fonuna alınarak tahsilinden vazgeçilen 5.000.000,00TL alacak kısmının 2020 hesap dönemi kurum kazancına dahil edilmesi gerekmektedir.

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Zarar Telafi Fonu uygulamasını yalnızca VUK'un 324'üncü maddesi kapsamında vazgeçilen alacak şartları perspektifinde ya da Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı boyutuyla tartışılması halinde, yapılan değerlendirmenin iç tutarlığı dikkate alınarak azami (2) puan verilecektir.

YANIT 6

KVK'nın 10/1'nci maddesine göre (bentler halinde olmak üzere);

“

b) 21/5/1986 tarihli ve 3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü'nün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 17/6/1992 tarihli ve 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için % 50'si.

c) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Cumhurbaşkanıca vergi muafiyeti tanınan vakıflara ve kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme

faaliyetinde bulunan kurum ve kuruluşlara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımların toplamının o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı.(1)

ç) (c) bendinde sayılan kamu kurum ve kuruluşlarına 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 ve Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve ızcilik kamplarının 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 aynî bağış ve yardımların tamamı,
.....“

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından sırasıyla aşağıdaki indirimler yapılır.

Bilindiği üzere, bağış ve yardımlara dair genel uygulama olarak, Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, 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, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Matrahtan indirilmesi için bağış ve yardımın;

- Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması,
- Makbuz karşılığı olması,
- Karşılıksız yapılması,
- Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi,
- Beyannamede ayrıca gösterilmesi, gereklidir.

İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğine göre de, kurumlar vergisi mükellefleri için, madde hükmünde geçen %5'lik indirim oranının hesaplanacağı kurum kazancı ise o yıla ait zarar mahsubu dahil giderler ile iştirak kazançları istisnası düşüldükten sonra, indirim ve istisnalar düşülmeden önceki tutar olarak açıklanmıştır. Yine mezkur tebliğde %5'lik indirimin hesaplanacağı kurum kazancı [Ticari bilanço kârı – (iştirak kazançları istisnası + geçmiş yıl zararları)] olarak formüle edilmiştir:

KVK'nın 10/1-b, c ve ç bentleri düzenlemelerine dair vergisel uygulama, 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinde aşağıdaki gibi açıklanmıştır.

“10.3. Sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar

Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar, aşağıda yapılan açıklamalar çerçevesinde kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınacaktır.

Bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardım konusunu oluşturan mal veya hakkın maliyet bedeli veya kayıtlı değeri, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarına tespit edilecek değeri esas alınacaktır.

Kurumlar tarafından yapılan sponsorluk harcamaları ile bağış ve yardımlar, harcamanın veya bağış ve yardımın yapıldığı tarihde kayıtlarda gider olarak dikkate alındığından, söz konusu harcamalar ile bağış ve yardımların kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması ve kurum

kazancının yeterli olması halinde, bu bölümde yer alan açıklamalar çerçevesinde, beyanname üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurumlar vergisi matrahından indirilmesi gerekmektedir.

10.3.1. Sponsorluk harcamaları

3289 sayılı Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile 3813 sayılı Türkiye Futbol Federasyonu Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun kapsamında yapılan sponsorluk harcamalarının; sözü edilen kanunlar uyarınca tespit edilen amatör spor dalları için tamamı, profesyonel spor dalları için %50'si kurumlar vergisi matrahının tespitinde, beyan edilen kurum kazancından indirilebilecektir.

Sponsorluk harcamaları, ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çıkan harcamalar olup ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkili olan reklam harcamalarından farklılık arz etmektedir.

Sponsor olan kurumun adının anılması koşuluyla,

Resmi spor organizasyonları için yapılan saha, salon veya tesis kira bedelleri,

Sporcuların iâşe, seyahat ve ikamet giderleri,

Spor malzemesi bedeli,

Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğünün uygun göreceği spor tesisleri için yapılan aynı ve nakdi harcamalar,

Sporcuların transfer edilmesini sağlayacak bonservis bedelleri,

Spor müsabakaları sonucuna göre sporculara veya spor adamlarına prim mahiyetinde aynı ve nakdi ödemeler

gibi harcamalar sponsorluk harcaması olarak değerlendirilecektir.

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayırtılabilmesi mümkündür. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılıyarak transfer ettiği bir sporcuyu aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayırtılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.

Sponsorluk uygulamasına ilişkin usul ve esaslar, 16/6/2004 tarih ve 25494 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Gençlik ve Spor Genel Müdürlüğü Sponsorluk Yönetmeliğinde düzenlenmiştir. Buna göre, gerçek ve tüzel kişiler, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine veya sporculara, spor tesisleri ve faaliyetlerine ilişkin olarak anılan Yönetmelikte belirtilen usul ve esaslar dahilinde sponsor olabileceklerdir.

Yönetmeliğin 8inci maddesine göre sponsorluk hizmeti alan ile sponsor arasında her iki tarafın hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı bir sözleşme yapılması gerekmekte olup sponsorlar ile sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir. Yapılacak sözleşmede yer olması gereken bilgiler anılan maddede belirtilmiştir.

Yönetmeliğin 4 ve 13 üncü maddelerinin tetkikinden de anlaşılabileceği üzere, sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara aynı ya da nakdi olarak verilen desteklerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca düzenlenmiş belgelere bağlanması zorunlu olduğu hususunda özel bir düzenleme bulunmamaktadır.

Anılan Yönetmeliğin 4 üncü maddesinde "belge", sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belge; "nakdi destek", sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödeme; "ayni destek" ise sponsorluk konusu işle ilgili olarak sponsor tarafından yapılan mal ve hizmet alımlarına ilişkin harcama olarak tanımlanmıştır.

Yönetmeliğin 12 nci maddesinde ise sponsorluğa konu hizmet ve işle ilgili yüklenilen sponsorluk bedelinin sponsor tarafından bizzat harcanabileceği gibi bu bedelin sponsorluğu alanın hesabına da yatırılabileceği; sponsorluğu alan tarafından gelir kaydedilen bu tutara ilişkin harcamalarda ise sponsorluğu alanın tabi olduğu mevzuat hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir.

Sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara sponsorlarca nakdi bir destekte bulunulması ve bu destegin de hizmeti alanlar adına açılmış bir banka hesabına yatırılmış olunması durumunda, sponsorlara yatırılan tutarlar için bankalar tarafından verilecek makbuz veya dekontun yapılan bağışın tevsik edici belgesi olarak kabul edilmesi gereklidir. Ancak, banka dekontu veya makbuzda paranın "sponsorluk amacıyla" yatırıldığına

dair bir ifadeye yer verilmesi şarttır.

Söz konusu nakdi destegin; sponsorluk hizmeti alanlara nakden elden teslim edilmiş olması halinde ise hizmeti alan kişi, kurum ve kuruluşlarca düzenlenenecek alındı makbuzu, bağışa ilişkin tevsik edici belge olarak kabul edilebilecektir.

Diger taraftan, destegin nakdi olarak değil de aynı olarak yapılmış olunması durumunda;

İşletmenin varlıklarından aynı olarak yapılan destegin sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum ve kuruluşlara teslim edilmesi halinde, teslimi yapılan değerler için fatura düzenlenmesi; faturada, teslimin sponsorluk maksatlı olduğuna, teslimi yapılan değerlerin cinsi, nev'i ve miktarına ilişkin olarak tereddüde mahal bırakmayacak bilgilere yer verilmesi; faturanın hizmeti alanlar adına düzenlenmiş olunması; faturanın arka yüzünün de hizmeti alan kişilere veya kanuni temsilcilerine imzalatılmış olunması,

Aynı değerlerin, mükelleflerce dışarıdan sağlanarak sponsorluk hizmeti alanlara bağışlanmış olması durumunda da hizmeti alanlarca teslim alınacak bu değerler için alındı makbuzunun düzenlenmesi ve makbuzda, bağışlanan kıymetlerin değerlerinin, cinsinin, miktarlarının, adedinin v.b. hususların tereddüde mahal bırakmayacak şekilde yer alması

şarttır.

Ayrıca, bağışlanan değerlere ilişkin olarak mükellefler adına düzenlenmiş olan faturaların arka yüzünün de yukarıda belirtilen açıklamalar dahilinde hizmeti alan kişi veya kanuni temsilcilere imzalatılmış olması gerekmektedir.

Ancak, makbuz karşılığı olmaksızın yapılan bağış veya yardımların mükelleflerce indirim olarak dikkate alınabilmesi mümkün değildir.

Sponsorluk Yönetmeliği kapsamında aynı ya da nakdi olarak yapılan harcamalar, kurumlar vergisi mükelleflerince harcamanın yapıldığı yılda indirim olarak dikkate alınabilecektir.

Yukarıda kapsamı belirtilen sponsorluk harcamalarının indirimi için söz konusu beyannamelerin ekinde herhangi bir belgenin ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır.

Gerçek ve tüzel kişiler, süresiz bir şekilde sponsor olamayacakları gibi; bunların herhangi bir şekilde vergi borçları da bulunmamalıdır. Bu nedenle kurumların sponsor olabilmeleri için bağlı bulundukları vergi dairesine müracaat ederek, vergi borcu olmadığına dair bir yazı almaları ve yapılan sponsorluk sözleşmesinin bir örneğini ilgili vergi dairesine vermeleri gerekmektedir.

Sponsorların, sponsor olunan dönemlerde tahakkuk eden vergi borçlarını ödememeleri halinde, ilgili vergi dairesi durumu derhal bir yazı ile bulunulan mahalleki Gençlik ve Spor İl Müdürlüğüne bildirecektir.

10.3.2. Bağış ve yardımlar

10.3.2.1. Kurum kazancının %5'i ile sınırlı bağış ve yardımlar

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere, 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, kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

Matrahtan indirilmesi için bağış ve yardımın;

Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere, Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara, kamu yararına çalışan dernekler ile bilimsel araştırma ve geliştirme faaliyetlerinde bulunan kurum ve kuruluşlara yapılması,

Makbuz karşılığı olması,

Karşılıksız yapılması,

Sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi

Beyannamede ayrıca gösterilmesi

gerekir. İndirilemeyen kısım diğer yıla nakledilemez.

Kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecek bağış ve yardımların tutarı, o yıla ait kurum kazancının %5'i ile sınırlıdır.

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

10.3.2.2. Eğitim ve sağlık tesisleri ile dini tesislere ilişkin bağış ve yardımlar

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, yetiştirmeye 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,

Söz konusu tesislerin inşası için yukarıda belirtilen kamu kuruluşlarına yapılan her türlü bağış ve yardımların,

Mevcut okul, sağlık tesisi ve öğrenci yurtları ile çocuk yuvası, yetiştirmeye 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 faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan nakdi ve aynı bağış ve yardımların

tamamı kurumlar vergisi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Sözü edilen tesislerin yapımı için bente sayılan kuruluşlar dışında yer alan kamuya yararlı dernekler ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara yapılan bağış ve yardımlar ise o yıldı kurum kazancının %5'i ile sınırlı olmak üzere bu kapsamında indirim konusu yapılabilecektir.

10.3.2.2.1. Kapsam

Okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirmeye yurdu, huzurevi ve bakım ve rehabilitasyon merkezi yapımı veya bu tesislerin faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan bağış ve yardımların (harcamaların) herhangi bir sınırlamaya tabi olmaksızın kurum kazancından indirilebilmesi, bu bağış ve yardımların aşağıdaki kamu idare ve kuruluşlarına yapılması halinde mümkündür.

Genel bütçeli idareler,
Özel bütçeli idareler,
İl özel idareleri,
Belediyeler,
Köyler.

10.3.2.2.2. Kapsama dahil olan bağış ve yardımlar

Kapsama dahil olan bağış ve yardımlar;

Bağışlanan okul, sağlık tesisi ve 100 yatak kapasitesinden az olmamak üzere (kalkınmada öncelikli yörelerde 50 yatak) öğrenci yurdu, çocuk yuvası, yetiştirmeye 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 için yapılan harcama,

Bu tesislerin inşası için yapılan bağış ve yardım,

Mevcut tesislerin faaliyetlerine devam etmelerini sağlamak amacıyla yapılan bağış ve yardım, niteliğinde olması gerekmektedir.

Düzenlemedeki "okul" ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları da bu kapsamında değerlendirilecektir.

Aynı Tebliğ'de yer verildiği gibi, gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince yapılacak olan aynı veya nakdi bağışlar makbul karşılığı olması, karşılıksız yapılması, sadece ilgili dönem kazancından indirilmesi ve beyannamede ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

Mükelleflerce yapılacak bağışın, aynı bağış olması halinde ve işletmenin aktifinden veya stokundan çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen değerlerin ilgili kamu kurum ve kuruluşu tarafından bağış veya yardım olarak alındığına ilişkin şerh konularak yetkili kimseler tarafından imzalanmış olması gerekmektedir.

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 belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır.

Nakdi bağışların indirilebilmesi ise, bağışçı kabul eden kuruluşlarca verilecek makbuzla veya bu amaçla bankalarda açtırılan hesaplara yatırıldığına ilişkin banka dekontlarıyla belgelendirilmesi şartıyla mümkündür.

KDVK'nın 17/2-b maddesine göre Kanunun 17/1 inci maddesinde sayılan, genel ve katma bütçeli idarelere, il özel idarelerine, belediyelere, köylere, bunların teşkil ettikleri birlıklere, üniversitelere, döner sermayeli kuruluşlara, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşlarına, kamu kurumu niteligideki meslek kuruluşlarına, siyasi partiler ve sendikalara, kanunla kurulan veya tüzelkişiliği haiz emekli ve yardım sandıklarına, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatiflere ve Cumhurbaşkanıca vergi muafiyeti tanınan vakıflara bedelsiz olarak yapılan insanı, dini ve sosyal amaçlı her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının katma değer vergisinden istisna olacağı belirtilmiştir.

KDV istisnası için GVK ve KVK'da belirtilen türden bir üst sınırı bulunmamaktadır.

-Bağış, kanun maddesinde sayılan kurum ve kuruluşlara yapılmalıdır.

- Teslim veya hizmet bedelsiz olmalıdır.

Yapılan bağışın ilgili kurum ve kuruluş tarafından nasıl ve hangi amaçla kullanılacağının önemi yoktur.

7104 Nolu Katma Değer Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlar ile 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 4. maddesi ile KDVK'nın 13'üncü maddesine aşağıdaki k bendi eklenmiş ve aşağıdaki teslim ve hizmetler KDV'den müstesna edilmiştir.

“k) Genel ve özel bütçeli kamu idarelerine, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere bağışlanması üzere yapılan okul, sağlık tesisi ve yüz yatak (kalkınmada öncelikli yörelerde elli yatak) kapasitesinden az olmamak üzere öğrenci yurdu ile çocuk yuvası, yetişirme yurdu, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi, mülki idare amirlerinin izni ve denetimine tabi ibadethaneler, Diyanet İşleri Başkanlığı denetimine tabi yaygın din eğitimi verilen tesisler, Gençlik ve Spor Bakanlığına ait gençlik merkezleri ile gençlik ve izcilik kamplarının inşası dolayısıyla bağısta bulunacaklara yapılan teslim ve hizmetler”

01.06.2018 tarihinde yürürlüğe girmiş bu bende göre yukarıda sayılan yerlere bağış yapacak kimselere yapılan teslim ve hizmetler KDV'den müstesna edilecek ve ilgili belgelerde KDV hesaplanmayacaktır.

KDVK'nın 30'uncu maddesi olan “İndirimmeyecek Katma Değer Vergisi”nin birinci fikrasının a bendine aşağıdaki parantez içi hükm eklenmiş olup, düzenleme 01.01.2019 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Söz konusu hükm;

“Aşağıdaki vergiler mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemez:

a) Vergiye tabi olmayan veya vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifası (Bu Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fikrasının (b), (c) ve (d) bentleri ile (4) numaralı fikrasının (i) ve (ö) bentleri uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) ile ilgili alış vesikalardında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi” şeklinde düzenlenmiştir.

Bu değişiklige göre de, 30. maddede sayılan indirimmeyecek katma değer vergilerine bir istisna getirilmiş, **17/2; b ve c bentlerinde bulunan bağış ve yardım çerçevesinde** ilgili KDV'lerin indirileceği hükmü altına alınmıştır.

Sonuç olarak, 01 Ocak 2019 tarihinden sonraki bağışlara konu olan mal ve hizmetlerin alış vesikalarda gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan katma değer vergisi ise indirim konusu yapılabilecektir.

GİB'in 29.04.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.61.15.01-621-43-2010-28 sayılı özelgesinde konu/işlem özelinde aşağıdaki özet değerlendirme yapılmıştır.

“.....

genel bütçe içerisinde yer alan Mili Eğitim Bakanlığına bağlı ilköğretim okulunun öğretmenler odasının mobilya ve mefrusat v.b.gibi donanımı ile yine milli eğitim bakanlığı bünyesindeki liselere alınacak akıllı yazı tahtasının mevcut okulun faaliyetini devam ettirebilmesi amacıyla yapılacak bağış ve yardımlar olarak kabul edilerek tamamının, belgelendirilmesi kaydıyla; kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.”

GİB'in 09.01.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[10-11/5]-37 sayılı özelgesinde konu/işlem özelinde aşağıdaki açıklama ve değerlendirmeler yapılmıştır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; şirketinizin makine imalatı faaliyetinde bulunmakta olduğu, öğrencilerin faydalananabilmesi için Endüstri Meslek Lisesine makinesi bağışı yaptığınızı belirterek, söz konusu bağışın kurum kazancınızdan indirilip indirimmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci ve ikinci fıkralarında, fıkrasıyla kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmü altına alınmıştır.

Aynı Kanunun "Diğer İndirimler" başlıklı 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) 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 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 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 nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamının kurumlar vergisi matrahının tespitinde; kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, indirimleceği hükmeye bağlanmıştır. Maddenin ikinci fıkrasında da bağış ve yardımların nakden yapılmaması halinde, bağışlanan veya yardımın konusunu oluşturan mal veya halkın maliyet bedeli veya kayıtlı değerinin, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarında tespit edilecek değeri esas alınacağı belirtilmiştir.

Konu ile ilgili açıklamalara 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin '10.3.2- Bağış ve Yardımlar" başlıklı bölümünde de yer verilmiş olup Tebliğin "10.3.2.2.4 Bağış ve yardımların belgelendirilmesi" başlıklı alt bölümünde de,

"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 çekilerek bağışlanmış olması durumunda, mükelleflerin işletmeden çekip bağışladıkları değerler için fatura düzenlemesi; düzenlenen faturanın arka yüzüne faturada belirtilen 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 belirtilen açıklamalar dahilinde ilgili kamu kurum ve kuruluşlarının yetkililerinin imzası bulunacaktır.

....."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, Mili Eğitim Bakanlığına bağlı Endüstri Meslek Lisesine yapılan makinesi bağışının anılan okulun faaliyetlerinin devamı için yapılan bir bağış olarak kabul edilmesi ve maliyet bedeli veya kayıtlı değerinin, bu değer mevcut değilse Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre takdir komisyonlarında tespit edilecek değerin tamamının 5520 sayılı Kanunun 10/1-ç maddesi uyarınca kurumlar vergisi matrahından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Öte yandan, indirim konusu yapılabilecek bağış tutarının o yıla ait kurum kazancı ile sınırlı olacağı izleyen yıllara devretmeyeceği ise tabiidir.

KATMA DEĞER VERGİSİ YÖNÜNDEN

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun;

1/1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin katma değer vergisine tabi olduğu,

17/2-b maddesinde; **genel ve katma bütçeli daireler**, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettikleri birlikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzelkılılığı haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, târimsal amaçlı kooperatifler ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara kanunların gösterdiği gerek üzerine bedelsiz olarak yapılan **her türlü mal teslimi** ve hizmet ifaları katma değer vergisinden istisna olduğu,

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

hükme bağlanmıştır.

Konuya ilişkin olarak, 23 seri no.lu KDV Genel Tebliğinin (F) bölümünde; KDV Kanununun 30/a ve 32 nci maddeleri uyarınca 17 nci madde kapsamına giren işlemlerin kısmı istisna niteliğinde olduğu, buna göre madde kapsamına göre işlemleri yapanların, bu işlemlerle ilgili alış ve giderler dolayısıyla yüklenikleri vergileri indirim konusu yapamayacakları, bu vergilerin gelir ve kurumlar vergisi uygulamaları çerçevesinde işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabileceği belirtilmiştir.

Buna göre, şirketiniz tarafından "....." isimli makinenin Endüstri Meslek Lisesine bağışlanması işlemi KDV Kanununun 17/2-b maddesi uyarınca KDV'den istisnadır.

Anılan Kanun maddesi kapsamında yapılacak mal teslimleri ve hizmet ifaları nedeniyle yüklenilen KDV'lerin ise KDV Kanununun 30 uncu maddesinin (a) bendi uyarınca indirim konusu yapılabilmesi mümkün bulunmamakta olup kurum kazancının tespitinde gider ve maliyet unsuru olarak dikkate alınabilecektir."

GİB tarafından verilen 23.12.2019 tarih ve 62030549-125[10-2019/513]-E.1138133 sayılı özelgede ise benzer biçimde aşağıdaki gibi işlenmiştir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda; ... İmam Hatip Lisesi ile ... tarihinde yaptığınız protokole göre, adı geçen okula kurulacak kütüphane için ... adet kitap, .. adet HF RFID Kütüphane Giriş Güvenlik Kapısı, ... adet Otomatik Kitap Ödünç Verme ve Geri İade Alma Cihazı, ...adet Kitap RFID Ciplerini Kodlama Cihazı, ... adet Kitap Sayım ve Yer Tespiti El Cihazı (El Terminali), ...adet Katalog Tarama Kiosk Cihazı (Yayın Sorgulama Kiosku) ve ... adet Kütüphane Otomasyon Yazılım Programının (Yordam Akıllı Kütüphane Otomasyon Programı) okula bağışlanması işlemlerine başladığınızı ve protokol gereği ... tarihine kadar bağış işleminin tamamlanacağını belirterek, söz konusu bağışların Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi kapsamında indirim konusu yapılp yapılamayacağı hususlarında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "*Diger indirimler*" başlıklı 10 uncu maddesinde;

.....

Bu hükmü ve açıklamalara göre, şirketiniz tarafından ... İmam Hatip Lisesi'ne yapılacak kütüphane için ... adet kitap, ... adet HF RFID Kütüphane Giriş Güvenlik Kapısı, ... adet Otomatik Kitap Ödünç Verme ve Geri İade Alma Cihazı, ... adet Kitap RFID Ciplerini Kodlama Cihazı, ... adet Kitap Sayım ve Yer Tespiti El Cihazı (El Terminali), ...adet Katalog Tarama Kiosk Cihazı (Yayın Sorgulama Kiosku) ve ...adet Kütüphane Otomasyon Yazılım Programı (Yordam Akıllı Kütüphane Otomasyon Programı) bağışlanması işleminin söz konusu okulum faaliyetini devam ettirebilmesi için yapılan bağış ve yardım olarak kabul edilmesi; dolayısıyla bu kapsamda yapacağınız harcamaların tamamının, Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi hukmü gereğince, yukarıda belirtilen şartlar dahilinde belgelendirilmek ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır."

Mükelleflerce yapılan nakdi bağışlar KDV kanunun konusunu oluşturmamakla beraber, aynı bağış ve yardımların teslimi açısından ise KDV kanunu 17/2-b maddesinde; genel ve katma bütçeli daireler, il özel idareleri, belediyeler, köyler, bunların teşkil ettiğleri birlilikler, üniversiteler, döner sermayeli kuruluşlar, kanunla ve Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan kamu kurum ve kuruluşları, kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, siyasi partiler ve sendikalar, kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları, kamu menfaatine yararlı dernekler, tarımsal amaçlı kooperatifler ve Cumhurbaşkanıca vergi muafiyeti tanınan vakıflar **bedelsiz olarak yapılan her türlü mal teslimi ve hizmet ifalarının KDV'den istisna olduğu** hükmü altına alınmıştır.

Yine aynı kanunun 30/a bendine göre mükelleflerin vergiden istisna edilmiş bulunan malların teslimi ve hizmet ifaları vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyeceği, indirilemeyecek bu KDV'nin ise KDVK'nın 58'nci maddesine göre gider/maliyet olarak dikkate alınabileceği hükmü altına alınmıştır.

Ancak 7104 sayılı Kanunun 9'uncu maddesi ile KDV Kanununun 30/a maddesine 01/01/2019 tarihinden geçerli olmak üzere (Bu Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fikrasının (b)..... bendi uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler hariç) parantez içi hüküm eklenmiştir.

23 Seri No.lu Tebliğ ile 1 seri no.lu KDV Genel Uygulama Tebliğinin Kanunun 30/a maddesi uyarınca indirilemeyecek KDV'ye ilişkin bölümün birinci paragrafının (a) bendinin sonuna "Ancak aynı maddede bu hükmün, Kanunun 17 nci maddesinin (2) numaralı fikrasının (b) bendi uyarınca katma değer vergisinden istisna edilen işlemler için uygulanmayacağı belirtilmiştir." ifadesi eklenmiştir. Bu bağlamda Kanunun 30/a bendinin parantez içi hükmü gereği, mükelleflerce yapılan aynı bağış ve yardımlara ilişkin edinim/üretim sırasında yüklenilen KDV tutarları indirilebilecek ve yüklenilen KDV'ye ilişkin herhangi bir düzletme yapılmayacaktır.

16.06.2004 tarih ve 25494 sayılı R.G.'de yayımlanan GENÇLİK VE SPOR GENEL MÜDÜRLÜĞÜ SPONSORLUK YÖNETMELİĞİ'ne göre;

Gençlik ve spor kulübü: Genel Müdürlük, federasyonlar veya il müdürlüklerince tescilleri yapılan gençlik ve/veya spor kulüplerini,

Sporcu: Federasyonlar veya il müdürlüklerince tescilleri yapılan ferdi veya takım sporcularını,

Gençlik ve spor tesisi: Kamu kurum ve kuruluşları, yerel yönetimler ile gençlik ve spor kulüplerinin mülkiyeti veya kullanımında olup, Genel Müdürlükçe yapımı, ikmali, onarımı ve bakımı uygun görülen gençlik ve spor tesislerini,

Gençlik ve spor organizasyonu: Genel Müdürlük, federasyonlar, Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi, Paralimpik Komitesi ile gençlik ve spor kulüplerinin yıllık faaliyet programlarında yer alan ulusal veya uluslararası seviye ve branştaki müsabaka, kamp, kurs, seminer, ve benzeri gençlik ve spor faaliyetlerini,

Sponsorluk : Bu Yönetmelik kapsamındaki alanlara gerçek veya tüzel kişilerce, dolaylı olarak ticari fayda sağlamak ya da sosyal sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla iletişim olanakları karşılığında aynı ve/veya nakdi destekte bulunulmasını,

Sportif araç, gereç ve malzeme: Gençlik ve spor organizasyonunun yürütülebilmesi için ihtiyaç duyulan her türlü araç, gereç ve malzemeleri,

Sponsorluk alan: Bu Yönetmelik kapsamında hizmet, tesis ve faaliyetleri desteklenen kişi, kurum ve kuruluşları,

Sponsor: Gençlik ve spor tesisleri ile organizasyonlarına, federasyonlara, gençlik ve spor kulüplerine, sporculara; aynı ve/veya nakdi desteklerle sponsorluk yapan gerçek ve tüzel kişileri,

Reklam: Bir ürün, marka veya hizmetin çeşitli iletişim olanaklarını kullanarak ticari yönden tanıtılmasını sağlayan gerçek veya sanal ortamdaki yazı, resim, amblem ve benzeri şekilleri,

Belge: Sponsorluk ve reklam hizmet ve işlemlerine ilişkin belgeleri,

Nakdi destek: Sponsor tarafından sponsorluğu alana yapılan parasal ödemeyi,

Aynı destek: Sponsorluk konusu işle ilgili sponsor tarafından yapılan belgelendirilmiş mal ve hizmet almalarına ilişkin harcamaları,

Transfer bedeli: Bir spor kulübünden başka bir spor kulübüne transfer olan sporcunun, bu transferinden dolayı ilişkinin kesildiği kulübe ödenen bedeli,

ifade eder.

Yönetmeliğe göre;

Ulusal veya uluslararası gençlik ve spor hizmet ve faaliyetlerini desteklemek amacıyla gerçek ve tüzel kişiler aşağıda belirtilen alanlarda sponsorluk yapabilirler.

- a) Genel Müdürlüğün yıllık faaliyet programında yer alan ulusal veya uluslararası gençlik ve spor organizasyonları,
- b) Sporcuların transfer bedelleri hariç olmak üzere spor kulüpleri ile federasyonların yıllık programlarında bulunan eğitim ve altyapı faaliyetleri gibi sporun yaygınlaştırılması ve sporcuların desteklenmesine yönelik resmi sportif faaliyetleri,
- c) Kamu kurum ve kuruluşları ve yerel yönetimler ile gençlik ve spor kulüplerine ait gençlik ve spor tesislerinden Genel Müdürlükçe uygun görülenlerin yapımı, ikmalî, onarımı ve bakımı,
- d) Federasyonların veya gençlik ve spor kulüplerinin hizmet ve faaliyetlerinin yürütülebilmesi için gerekli olan gençlik ve spor organizasyonları ile sportif araç, gereç ve malzemelerin temini,
- e) Ferdi lisanslı sporcuların, Genel Müdürlük veya federasyonlarca ferdi olarak katılmalarına izin verilen ulusal veya uluslararası organizasyonları,
- f) Türkiye Milli Olimpiyat Komitesi ile Paralimpik Komitesinin sportif faaliyetlerine ilişkin hizmetleri.

Sponsorluk yapılabilecek alanlardır.

Bu bağlamda, sponsorluk ilişkisinden kaynaklanacak biçimde, sportif alan ve faaliyetlere, LOGO, AMBLEM VE BENZERİ destekleyeni tanıtan/temsil eden şeylerin konulması, KVK 1 seri numaralı Genel Tebliğî'nde yer verilen "... Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak emblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir." açıklamaları gereği, reklam harcaması olarak kabul edilecek ve profesyonel-amatör ayrimı yapılmaksızın, ayrıştırılabilmesi halinde bu işleme isabet eden harcamalar doğrudan dönem giderleri arasına alınabilecektir.

Sponsorluk Yönetmeliği'ne göre, sponsorluk alan ile sponsorlar arasında tarafların hak ve yükümlülüklerini içeren yazılı sözleşme yapılması zorunludur. Sponsorlarla sözleşme yapmaya sponsorluk hizmetini alan kişi, kurum veya kuruluş yetkilidir.

Sponsorluk sözleşmelerinin imzalanmasını müteakip bir sureti on gün içerisinde sponsorluğu alan tarafından Genel Müdürlüğe gönderilir.

Sponsorluk süresinin bitiminden sonraki on gün içerisinde, sponsorun yükümlülüklerinin yerine getirilip getirilmediğine ilişkin bilgiler, sponsorluğu alan tarafından Genel Müdürlüğe gönderilir Sözleşmelerde;

....

hususları belirtilir.

Yönetmeliğin “Sponsorlara Verilebilecek Haklar” başlıklı 9’uncu maddesine göre; sponsorlara, ulusal ve uluslararası federasyonların reklam ve sponsorlukla ilgili hükümlerine aykırı olmamak ve il müdürlüklerince pazarlanan reklam hakları saklı kalmak şartı ile faaliyet ve tesisle ilgili her türlü isim, reklam, tanıtım ve gerektiğinde yayın hakları ayrı ayrı veya bir paket halinde verilebilir.

1seri numaralı KVKK Genel Tebliğ sponsorluk açıklamaları şu şekildedir:

Spor sahalarına, sporcuların veya diğer ilgililerin spor giysilerinin ya da spor araç ve gereçlerinin üzerine yazılı veya elektronik sinyaller yardımıyla sanal olarak kurumun tanıtımının yapılmasını sağlayacak amblem, marka, isim ve benzeri işaretler konulması gibi doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak değerlendirilecektir.

Ayrıca, sponsorluk faaliyetinin yanında reklam ve tanıtım amacını da içeren işlemler nedeniyle yapılan harcamaların, sözleşmede belirtilmek ve emsaline uygun olmak şartıyla, reklam ve sponsorluk harcamaları olarak ayırtılabilmesi mümkündür. Örneğin, bir kurumun, bir kulübe bonservis bedelini karşılayarak transfer ettiği bir sporcuyu aynı zamanda şirketin veya ürünlerinin tanıtımına yönelik reklamlarda kullanması halinde, reklam faaliyetine ilişkin harcamalar, bonservis bedelinden sözleşmede belirtilmek ve emsallerine uygun olmak şartıyla ayırtılabilecek ve reklam gideri olarak dikkate alınacaktır.

GİB tarafından verilen;

-14.06.2017 tarih ve 62030549-120[10-2016/368]-,

-30.04.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-125[8-12/3]-508 sayılı örnek özelgelerde ortak açıklama olarak; ticari kazancın elde edilmesi ile doğrudan ilişkisi olmayan veya ilişkisi ölçülemeyen, sosyal amacı öne çikan harcamalar sponsorluk harcaması, işletmelere doğrudan ticari fayda sağlayan ve kurumun tanıtımını amaçlayan harcamalar ise reklam harcaması olarak kabul edilmektedir.

Diğer bir husus olarak, profesyonel spor kulüplerince (şirketleşenler dahil) yapılan, KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.3.2.9.2.) bölümü kapsamındaki işlemlerde, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/a ve b) bölümlerinde sayılanlar tarafından (9/10) oranında KDV tevkifi uygulanır.

Profesyonel spor kulüpleri (şirketleşenler dahil); - Sponsorluk yoluyla veya reklâm almak (reklam alanları ve panolarının kiralanması dahil) suretiyle reklâm gelirleri, - Spor müsabakalarının veya kulüple ilgili faaliyetlerin yaylanması suretiyle yayın geliri, - Toplumsal şans oyunları ve diğer faaliyetlerde kulüp isminin kullanılmasına izin verilmesinden dolayı isim hakkı, geliri elde etmektedirler. Spor kulüplerinin genel oranda KDV'ye tabi olan bu gelirlerine konu işlemleri nedeniyle hesaplanan KDV'nin (9/10)'u işlemin muhatapları (reklâm hizmeti alanlar, yayın faaliyetini gerçekleştirenler, isim hakkını kullananlar vb.) tarafından tevkifata tabidir.

GİB tarafından verilen 26.07.2020 tarih veVUK-313/27 sayılı özelgede aşağıdaki değerlendirmeler yapılmış bulunmaktadır.

“İlgî dilekçenizde, Başkanlığımızın ... vergi kimlik numaralı mükellefi olan şirketinizin üretimini yapmış olduğu dondurmaların satışını yapan bakkal ve marketlere söz konusu ürünlerin teşhiri amacıyla aktifine kayıtlı buzdolaplarını teslim ettiği belirtilerek, söz konusu buzdolaplarının faydalı ömrü ve amortisman oranı hususunda tereddüt olduğundan Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

Bilindiği üzere, Vergi Usul Kanununun 313 üncü maddesinde; "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlenen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefrusat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder." denilmektedir.

Ayrıca, mezkat Kanunun 5024 sayılı Kanunla değişen 315inci maddesinde; amortisman oranlarının iktisadi kıymetlerin faydalı ömrüleri dikkate alınmak suretiyle Bakanlığımızca belirleneceği hükmeye bağlanmıştır.

Bahsi geçen maddenin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, amortismana tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" tespit edilmiş ve bu oranlar 339, 365, 389 ve 399 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste ile açıklanmıştır.

Buna göre, şirketinizin aktifine kayıtlı buzdolapları, ürünlerinizin satışını yapan bakkal ve marketlerce bu ürünlerin muhafazası ve teşhiri amacıyla kullanıldığından, mezkat amortisman listenin 3.10.4. Buzdolabı, derin dondurucu ve bunlara benzer soğutma dolapları başlıklı bölümünün 3.10.4.1. Ürünlerin teşhir ve muhafazası amacıyla kullanılanlar başlıklı alt bölümünde değerlendirilerek faydalı ömrünün 5 yıl ve amortisman oranının ise % 20 olarak uygulanması gerekmektedir."

GİB tarafından verilen 23.02.2016 tarih ve3310 sayılı özelgede ise farklı bir işleyiş üzerine aşağıdaki vergisel açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formundan; Başkanlığımız ... vergi kimlik numaralı mükellefi olan şirketinizin, hazır giyim sektöründeki faaliyeti çerçevesinde alış veriş merkezlerinde (AVM) kiracı konumunda mağazalarının bulunduğu,

- AVM işletmecisi şirketlerce, "açığınız mağazalarda örneğin ... yıl boyunca kiracı olarak kalmanız koşuluyla" tarafınıza dekorasyon desteği sağlandı, bu desteği "dekorasyon desteği" açıklaması ile tarafınızca AVM şirketine fatura edildiği belirtilerek, fatura tutarının tamamının faturanın düzenlendiği tarihte mi, yoksa kira süresine bölmek suretiyle mi gelir yazılacağı,

Kiralanan mağazalar için katlandığınız dekorasyon giderlerini kira süresine bölgerek amortisman yöntemiyle giderleştirildiği belirtilerek, mağaza faaliyeti ve kira süresi devam ederken örneğin kiralamanın ... üncü yılında dekorasyonun yenilenmesi suretiyle katlanılan yeni dekorasyon giderinin kalan ... yıllık kira süresine bölmek suretiyle mi giderleştirileceği,

hususlarında tereddüt oluştığından Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasıyla kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap döneminde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı belirtilmiş, maddenin ikinci fıkrasıyla da safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun "ticari kazanç"larındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmeye bağlanmıştır. Bu hükmü uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Diğer taraftan; ticari kazancın tespitinde iki temel ilke geçerlidir. Bunlar "dönemsellik ilkesi" ile "tahakkuk esası ilkesi"dir. Tahakkuk esası ilkesinde, gelir veya giderin miktar ve mahiyet itibarıyle kesinleşmiş olması yani geliri veya gideri doğuran işlemin tekemmül etmesinin yanı sıra, miktarının ve işleminden kaynaklanan alacağı veya borcun ödeme şartlarının da belirlenmiş olması gereklidir. Bu esas dikkate alındığında bir gelir veya gider unsurunun özel bir düzenleme bulunmadığı sürece, mahiyet ve tutar itibarıyle kesinleştiği dönemin kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir. Dönemsellik ilkesi ise bu gelir veya giderin ilgili olduğu döneme intikalinin sağlanmasıdır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği ve gayri maddi hakların da gayrimenkuller gibi değerlendirileceği,

- 272 nci maddesinde normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkulü veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarını genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin gayrimenkulün veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının maliyet bedeline ekleneceği; gayrimenkuller kira ile tutulmuş ise veya elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının işletme hakkı verilmiş ise, kiracı veya işletme hakkına sahip tüzel kişi tarafından yapılan yukarıda bahsi geçen giderlerin bunların özel maliyet bedeli olarak ayrıca değerlendirileceği, kiracının veya işletme hakkına sahip tüzel kişinin faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerin de bu hâkimde olduğu; gayrimenkuller veya elektrik üretim ve dağıtım varlıkları için yapılan giderlerin hem tamir, hem de kıymet artırma giderlerinden tereküp ettiği takdirde, mükellefin bu giderlerden maliyet bedeline eklenecek kısmı ayrı göstermek mecburiyetinde olduğu,

- 313 üncü maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefruşat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceğini,

- 320 nci maddesinde, amortisman süresinin kıymetlerin aktife girdiği yıldan başlayacağı,

- 327 nci maddesinde, gayrimenkullerin, elektrik üretim ve dağıtım varlıklarının ve gemilerin iktisadi kıymetlerini artıran ve 272 nci maddede yazılı özel maliyet bedellerinin kira veya işletme hakkı süresine göre eşit yüzdelerle iffa edileceği, kira veya işletme hakkı süresi dolmadan, kiralanan veya işletme hakkı alınan şeyin boşaltılması veya işletme hakkının herhangi bir sebepten sona ermesi halinde henüz iffa edilmemiş olan giderlerin boşaltma veya hakkın sona erdiği yilda bir defada gider yazılacağı,

hükme bağlanmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre;

- Sözleşme hükümleri çerçevesinde “dekorasyon destek bedeli” adı altında tarafınıza ödenen bedellerin, kira sözleşmesi ile ilişkilendirilmeksızın tahakkuk ettiği takvim yılı kurum kazancınızın tespitinde gelir olarak dikkate alınması,

- Özel maliyet bedellerinde iffa süresi aktifleştirildikleri yıldan başlamak üzere, kiralama süresi olup, söz konusu bedellerin kira süresi içinde eşit yüzdelerle iffa edilmesi,

- Özel maliyet bedellerinin iffasında aktifleştirme yılındaki kira süresinin esas alınması gereğinden, kira süresi devam ederken dekorasyonun yenilenmesi suretiyle katlanılan yeni dekorasyon giderlerini kalan kira süresine bölgerek iffa edilmesi

Gerekmektedir.”

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

1. Kuruma ait bilgisayarların, 10.12.2020 tarihinde bedelsiz olarak Gümüş Köyü İlköğretim Okulu'na makbuz karşılığı devredilmiş olması işlemi, KVKK'nın 10/1-c bendi değil, KVKK'nın 10/1-ç bendi düzenlemesi kapsamında değerlendirilecektir.

2. Milli Eğitim Bakanlığı'na bağlı okulun faaliyetlerini devam ettirebilmeleri için yapılan her türlü nakdi ve aynı bağış ve yardımların tamamı dönemin kazancının tespitinde dikkate alınabileceğinden, bu kapsamda giren bağış ve yardım tutarı, o yıla ait kurum kazancının % 5'ine kadar olan kısmı ile karşılaşılmayacaktır.

3. Vergi uygulaması açısından “okul” ifadesinden, doğrudan eğitim-öğretim hizmetlerinin verildiği temel birimlerin anlaşılması gerekmekte olup rehberlik ve araştırma merkezi, mesleki eğitim merkezi, iş eğitim merkezi, mesleki ve teknik eğitim merkezi ve akşam sanat okulları anlaşıldığı ve KVKK tebliğinde belirtilen diğer

koşullar (makbuz karşılığı olmasa, karşılıksız yapılması) da tasnimmiş bulunduğuundan (varsayımda) indirime konu tutarın dönem kazancından indirilmesinde vergisel bir sakınca bulunmamaktadır.

4. İşletme kayıtlarından çıkarılarak aynı bağışa konu edilecek emtia/sabit kıymet açısından yararlanılacak indirim tutarının tespitinde, emtianın maliyet bedeli veya kayıtlı değerinin dikkate alınması gerekmekte olduğundan, faydalı ömrünü tamamlamış bilgisayar (ve otomasyon sistemi) özelinde yararlanabilecek bir indirim tutarından söz edilemeyecektir. Bu bağlamda, 150.000,00 TL'nin beyanname üzerinde vergi matrahından indirime konu edilmemesi gerekmektedir.

5. Aynı bağışa konu bilgisayarların teslimi aynı zamanda, KDVK'nın 17/2-b maddesi düzenlemesi uyarınca KDV'den istisna tutulacaktır.

6. 01 Ocak 2019 tarihinden sonra KDVK'nın 17/2-b madde düzenlemesi kapsamında bağışlara konu olan mal ve hizmetlerin alış vesikalarında gösterilen veya bu mal ve hizmetlerin maliyetleri içinde yer alan KDV indirim konusu yapılabileceğinden, bu emtia için yüklenilen KDV'nin vergi indiriminden çıkarılması söz konusu olmayacağıdır.

7. Spinoza Eğitim Kurumları A.Ş. ile 14.04.2015 tarihinde (10 yıl süreli olarak) imzalanan "İsim Hakkı Kullanım Sözleşmesi" kapsamında 01.11.2019 tarihinde yapılan ek protokol uyarınca 2020 yılında yapılan (sabit kıymet alımı için 100.000,00 TL, dekorasyon/ iç mimari harcaması olarak 100.000,00 TL ve üstlenilen kira gideri olarak net 50.000,00 TL/brüt 62.500,00 TL olmak üzere) toplam 250.000,00 TL harcamanın ticari kazancın elde edilmesi veya idamesi ettirilmesi için yapılan gider niteliği bulunmaktadır.

8. Söz konusu harcamanın tamamı, mal ve hakları/menfaatleri kullanan Spinoza Eğitim Kurumları A.Ş.'ye 262.500,00 TL olarak fatura edilerek işletmeden çıkarılmakla birlikte, aynı tarih ve tutarda bu defa Spinoza Eğitim Kurumları A.Ş. tarafından Karamazof Kardeşler A.Ş. adına (isim hakkı kullanım, promosyon, pazarlama ve benzeri içerikle) düzenlenilecek fatura ile işlem ve hesaplar karşılıklı olarak kapatılacaktır.

9. Karamazof Kardeşler A.Ş. tarafından adına düzenlenilen faturalarda yer alan KDV'yi indirim konusu yapabileceği, taraflar arasında karşılıklı düzenlenilecek faturalarda ise KDV hesapları olarak beyan edileceği tabiidir.

10. Söz konusu harcamanın tamamı nihai olarak, 2020 hesap dönemi pazarlama, satış ve dağıtım gideri hesabında değil, peşin ödenen giderler/gelecek yıllara ait giderler hesabına kayıt ile isim hakkı kullanım sözleşmesinin bakiye süresi (01.01.2020-14.04.2025) içerisinde itfa edilecek/giderleştirilecektir.

11. Damga Vergisi açısından ise, 14.04.2015 tarihinde (10 yıl süreli olarak) imzalanan "İsim Hakkı Kullanım Sözleşmesi" kapsamında (bu sözleşmeye atıfla) 01.11.2019 tarihinde yapılan ek protokolde yer alan 250.000,00 TL'nin, DVK'nın 1, 6 ve 10'uncu maddeleri ile Ek 1 sayılı Tablo'nun A-1 bendine göre belli para olarak kabul edilerek, 2019/Kasım vergilendirme dönemi için binde 9,48 oranında Damga Vergisi beyanına konu edilmesi gereklidir.

12. Gerçek kişi Carl SAGAN'a yapılan 50.000,00 TL kira ödemesi üzerinden, ödemeyi gerçekleştiren Karamazof Kardeşler A.Ş. tarafından Ocak/2020 vergilendirme döneminde, GVK'nın 94'üncü maddesinin 5/a bendi uyarınca %20 oranında, 12.500,TL Gelir Vergisi tevkifi yapılacak ve aynı dönemde beyan edilecektir.

13. Türkiye'de faal profesyonel futbol kulübü Koşuyolu Gençlik Birliği Sportif A.Ş.'ye yapılan 1.500.000,00 TL ödemenin 1.000.000,00 TL kısmı, Sportif A.Ş. tarafından düzenlenilen fatura karşılığı olarak gayri maddi hak (oynama hakkı) iktisabı ile sporcu maaş ve menajerlik ödemesi mahiyetiyle sponsorluk indirimini kapsamında değerlendirilmeyecektir.

14. İngiltere 1. Futbol Ligi olan Championship'de müsabık futbol takımı olan Workers City Sports Ltd.'ye yapılan nakdi ödeme ve menfaat aktarımı toplam ise (1.000.000,00 TL kısmı sahip olunan hakların bedelsiz devri, 1.500.000,00 TL kısmı ise nakit aktarım olmak üzere) 2.500.000,00 TL olarak saptanacaktır.

15. Düzenlenilen sözleşme gereği Workers City Sports Ltd. sporcu formalarında 2 sezon boyunca şirket isim ve logosunun yer olması, bu kurum tarafından verilen reklam hizmetinin varlığını ortaya koymaktadır. Gerek spor kulübünün Türkiye'de yerleşik olmaması, gerekse taraflar arasında reklam hizmeti ifasına yönelik ticari bir ilişkinin varlığı, yapılan ödeme ve aktarımının KVK'nın 10/1-b bendi düzenlemesi (sponsorluk indirim) kapsamında değerlendirilememesi sonucunu doğurmaktadır.

16. Workers City Sports Ltd.'ye sponsorluk ödemesi olarak kayıt altına alınan bu ödeme ve aktarılardan; 2 sporcunun bu kulübe transferi için Koşuyolu Gençlik Birliği Sportif A.Ş.'ye yapılan 1.000.000,00 TL kısmının İngiltere'de yerleşik Workers City Sports Ltd.'ye fatura edilerek işletme kayıtlarından (260.08-Sporcu Lisans/Oynama Hakları Hesabından) çıkarılması, 1.500.000,00 TL nakdi ödeme dahil toplam 2.500.000,00 TL'nin ise 2020-2021 ve 2021-2022 futbol sezonyarı için şirket isim ve logosunun tüm

müsabakalarda sporcu formalarında yer verilmesi karşılığı reklam hizmeti ifası olarak bu kurum tarafından Karamazof Kardeşler A.Ş.'ye faturalandırılması gerekmektedir.

17. Workers City Sports Ltd.'ye yapılan ödemelerden 2020 hesap dönemine isabet eden reklam gideri ise $(2.500.000,00 / 24 \times 6) = 625.000,00$ TL olarak hesaplanacaktır.

18. Yurt dışında yerleşik ilişkili tüzel kişiden alınan reklam hizmeti ile karşılığı yapılan ödemeler, KVKK'nın 11 ve 13'üncü maddeleri kapsamında Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Aktarımı bağlamında da değerlendirilmeye tabi tutulacaktır.

19. KVKK'nın 10/1-b bendi düzenlemesi kapsamında sponsorluk ödemesi tutarı, Türkiye'de faal profesyonel futbol kulübü bulunan Koşuyolu Gençlik Sportif A.Ş.'ye yapılan $(1.500.000,00 - 1.000.000,00) = 500.000,00$ TL olarak saptanacak, bu tutarın 2020 hesap dönemine ait kısmı ise 24 aylık sözleşme dönemi baz alınarak $(500.000 / 24 \times 6) = 125.000,00$ TL olarak bulunacaktır. Koşuyolu Gençlik Sportif A.Ş. profesyonel futbol ile iştirak etmektedir, 2020 hesap döneminde beyanname üzerinden sponsorluk indirimine konu edilecek tutar ise $(125.000,00 / 2) = 62.500,00$ TL olacaktır.

20. Sporcu oynama haklarının Workers City Sports Ltd.'ye devrinde KVVK'nın 1 ve 11'inci maddeleri uyarınca ihracat istisnası hükümleri uygulanacak ve bu satış işlemi üzerinden herhangi bir KDV hesaplanılmayacaktır.

21. 31.05.2020 tarihinde ayrı ayrı her biri 150.000,00 USD bedeli içerecek biçimde 2'şer yıllık olarak düzenlenen sponsorluk sözleşmeleri, taraflar arasında vergiden bağıskın bulunan tüzel kişi bulunmadığından Damga Vergine tabi olup, 35 Seri No.lu Damga Vergisi Kanunu Genel Tebliği uyarınca, vergiye tabi kağıdın yabancı para cinsinden düzenlenmesi halinde kağıt üzerinde yer alan dövizin, kağıdın düzenlendiği 31.05.2020 tarihinde T.C. Merkez Bankasınca tespit ve ilan olunan cari döviz satış kuruna göre bulunacak Türk Lirası karşılığı üzerinden binde 9,48 oranında damga vergisi hesaplanacaktır.

22. Workers City Sports Ltd.'ye yapılan ödemeler üzerinden, yapılan ödemeyin niteliği ve hizmetten yurt dışında faydalانıldılarından, KVVK'nın 30 ve KVVK'nın 9'uncu düzenlemeleri uyarınca herhangi bir vergi tevkifi yapılmayacaktır.

Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: İşletme kayıtlarından çıkarılarak aynı bağışa konu edilecek emtia/sabit kıymet açısından yararlanılacak indirim tutarının tespitinde, emtianın maliyet bedeli veya kayıtlı değerinin dikkate alınmayıp, takdir komisyonu marifetle emsal bedelinin tespit edilmesi gerektiği yönündeki yanıtlarına da kısmi puan verilecektir.

YANIT 7

KVK'nın 5/1-1 bendinde düzenlenenliği biçimde, okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları (6745 sayılı kanunun 64'üncü maddesiyle 01.01.2017 tarihinden itibaren yürürlükte olacak biçimde) özel kreş ve gündüz bakımevleri ile (700 Sayılı KHK'nın 173'üncü maddesiyle 09.07.2018 tarihinden itibaren değişen) Cumhurbaşkanıca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklerle bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançlar (İstisna, belirtilen okulların(6745 sayılı kanunun 64'üncü maddesiyle 01.01.2017 tarihinden itibaren yürürlükte olacak biçimde, kreş ve gündüz bakımevlerinin ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlar,) vergisen bağıskın tutulmuşlardır.

Eğitim tesisleri, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna uygulamasına dair açıklamalara 1 seri numaralı KVVK Genel Tebliği'nin "5.10" Bölüm ve alt ayırmalarında ve 254 seri numaralı GVVK Genel Tebliğinde yer verilmiş bulunmaktadır.

1 seri numaralı KVVK Tebliğ ile söz konusu istisna uygulamasına dair yapılan yapılan açıklamalara, 31.12.2016 tarih ve 29935 (3. Mükerrer) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 11 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği ile eklemeler yapılmıştır.

KVK'nın 5inci maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi ile eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası;

- 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu kapsamında yer alan okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar ile
- 633 sayılı Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında yer alan özel kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ve
- Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklerle bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara

uygulanacaktır.

İstisna kapsamında yer alan;

Okul Öncesi Eğitim Okulu, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,

İlköğretim Okulu, 1739 sayılı Kanunun 22-25inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,

Orta Öğretim Okulları, 1739 sayılı Kanunun 26-30uncu maddelerinde belirtilen ve ilköğretimeye dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,

Özel Eğitim Okulları, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,

Kreş, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 0-24 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları,

Gündüz Bakımevi, 633 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurulan ve 25-66 aylık çocuklara hizmet veren kuruluşları,”

Rehabilitasyon Merkezleri, 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirceme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklere uyamama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayiplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını

ifade etmektedir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin rehabilitasyon faaliyetlerinden, kreş ve gündüz bakımevlerinin ise bu hizmetlerinden elde edilen kazançlarına uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri, kreş ve gündüz bakımevleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan büfe, kantin, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Yemek ve konaklama hizmetlerinin okul, kreş ve gündüz bakımevi bünyesinde verildiği ve bu hizmetlere ilişkin bedelin okul, kreş ve gündüz bakımevi ücretine dahil olduğu durumlarda, elde edilen kazanç herhangi bir ayrima tabi tutulmaksızın istisna uygulamasına konu olacak olup yemek hizmetinin dışarıdan satın alınması istisna uygulanmasına engel teşkil etmeyecektir.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan, öğrencileri istedikleri derslerde yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri,

yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya liselere hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklerle bağlı rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara anılan istisnanın uygulanması söz konusu değildir.

-Özel eğitim ve öğretim kurumlarının söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir.

1/1/2004 - 31/12/2005 tarihleri arasında faaliyete geçen özel okullarla ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

Mükellefler, Milli Eğitim Bakanlığında kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

- Rehabilitasyon merkezlerinin istisnadan yararlanabilmesi için bu merkezlerin 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. 1/1/2004 - 31/12/2005 tarihleri arasında faaliyete geçen rehabilitasyon merkezleri ile ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerle bağlı olması gerekmektedir.

Ayrıca, söz konusu vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir.

Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan dernekler ilgili Bakanlıkça kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

-Kreş ve gündüz bakımevlerinin söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir. Bu tarihten önce faaliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin işletilmesinden doğan kazançlar için anılan istisnadan yararlanılması mümkün bulunmamaktadır.

Mükellefler, Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığında kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan anılan düzenleme 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşımı, istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2006 yılında alan bir işletmenin Eylül 2007 tarihinde faaliyete geçmesi

halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2007 - 2011 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır.

Kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin düzenleme ise 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen özel kreş ve gündüz bakımevleri açısından geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2017 tarihinden itibaren faaliyete geçen kreş ve gündüz bakımevlerinin kazançları, faaliyete geçen dönemde itibaren beş hesap dönemi boyunca kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Aynı şekilde, kreş ve gündüz bakımevlerine ilişkin olarak kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen kreş ve gündüz bakımevlerine ilave olarak yeni kreş ve gündüz bakımevi açmaları durumunda, yeni açılan kreş ve gündüz bakımevi, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul, kreş ve gündüz bakımevi veya merkez bazında yapılacaktır.

Örneğin; Ankara'da 2006 yılında bir ilköğretim okulunu işletmeye başlayan Kurum (A)'nın, 2007 yılında İstanbul'da da bir ilköğretim okulu açması halinde, bu iki okuldan elde edilen kazançlara ilişkin istisna ayrı ayrı uygulanacaktır. Dolayısıyla, Ankara'daki okuldan elde ettiği kazanç, 2006 - 2010 yıllarında, İstanbul'da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2007 - 2011 yıllarında istisnadan yararlanacaktır.

İstisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Düzenleme, 625 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan, mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınılması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacağıdır. Aynı şekilde, 633 sayılı Kanun Hükümünde Kararname ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir kreş ve gündüz bakımevi olarak tanımlanmayan, mevcut kreş ve gündüz bakımevinin kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınılması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacağıdır.

Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan beş hesap dönemi değil, faydalanan dönem kadar yararlanacaktır. Örneğin; (A) Anonim Şirketi 2006 yılı içinde faaliyete geçen bir özel okulu, 2008 yılında (B) Limited Şirketine devretmiştir. Bu durumda, (B) Limited Şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2008, 2009 ve 2010 yıllarında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Devreden kurum ise söz konusu okuldan, devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlanabilecektir.

Uygulamaya dair 254 seri numaralı GVK Genel Tebliği ile yapılan açıklamalar ise aşağıdaki gibidir.

"Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı Kanun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

Ayrıca, kurumlar vergisi mükellefleri için Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar veya kamu yararına çalışan derneklerle bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara da istisna uygulanacaktır.

İstisna kapsamında yer alan;

- **Okul Öncesi Eğitim Okulu**, 1739 sayılı Milli Eğitim Temel Kanununun 19, 20 ve 21 inci maddelerine göre kurulan ve mecburi ilköğretim çağına gelmemiş çocukların eğitimini sağlayan okulları,

- **İlköğretim Okulu**, 1739 sayılı Kanunun 22-25 inci maddelerinde belirtilen ve 6-14 yaşlarındaki çocukların eğitim ve öğretimini sağlayan okulları,

- **Orta Öğretim Okulları**, 1739 sayılı Kanunun 26-30 uncu maddelerinde belirtilen ilköğretimde dayalı, en az üç yıllık öğrenim veren genel, mesleki ve teknik öğretim okullarını,

- **Özel Eğitim Okulları**, engelliler için açılan okul öncesi, ilköğretim ve ortaöğretim okullarını,

- **Rehabilitasyon Merkezleri** ise; 24/5/1983 tarih ve 2828 sayılı Sosyal Hizmetler ve Çocuk Esirgeme Kurumu Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde kurularak faaliyet gösteren ve bedensel, zihinsel ve ruhsal özürleri nedeniyle normal yaşamın gereklerine uymama durumunda olan kişilerin, fonksiyon kayıplarını gidermek ve toplum içinde kendi kendilerine yeterli olmasını sağlayan beceriler kazandırmak veya bu becerileri kazanamayanlara devamlı bakmak üzere kurulan sosyal hizmet kuruluşlarını,

ifade etmektedir.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gereksiz kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrima tabi tutulmaksızın elde edilen kazanca istisna uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan; öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır.

Aynı şekilde rehabilitasyon merkezi dışındaki sağlık tesislerinin işletilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması da söz konusu değildir.

Diger taraftan, 1/1/2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş bulunan okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar ile bu okulları 1/1/2004 tarihinden sonra devralanlar tarafından işletilmesinden elde edilen kazançlar istisna uygulaması dışında bulunmaktadır.

3. Yararlanma Koşulları

3.1. Eğitim Öğretim Kazançlarına İlişkin İstisna: Özel eğitim ve öğretim kurumlarının istisnadan yararlanabilmeleri için 1/1/2004 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gereklidir. Söz konusu tarihten önce faaliyete geçmiş olan özel okullar ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılan özel okullarla ilgili olarak, 625 sayılı Kanunun 5228 sayılı Kanunla değiştirilmeden önceki hükmü uygulanacaktır. Dolayısıyla, 1/1/2004 tarihinden önce faaliyete geçmiş olan özel kreşler, anaokulları ve meslek teknik okulları ile kalkınmada öncelikli yörelerde açılmış olan özel okullar, öğretime başladıkları tarihten itibaren beş yıl, diğer bölgelerde açılmış olan özel okullar ise bir yıl süre ile gelir/kurumlar vergisinden muaf tutulacaklarından, bu işletmeler hakkında Gelir Vergisi Kanununun 20 nci ve Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bitti hükmü uygulanmayacaktır.

Mükellefler, Milli Eğitim Bakanlığında kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçtikleri vergilendirme döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabilecektir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır.

3.2. Rehabilitasyon Merkezlerine İlişkin İstisna: Rehabilitasyon merkezlerinin kazançlarına istisna uygulanabilmesi için bu merkezlerin Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına caħħan derneklerle bağlı olması gerekmektedir.

Ayrıca, söz konusu vakıf ve derneklerin senedinde veya tüzüğünde, vakıf veya derneğin amaçları arasında genel insan sağlığına ilişkin kurumlar kurulması ve işletilmesiyle ilgili hükümlerin bulunması gerekmektedir.

4. İstisnanın Süresi: Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarında yapılan düzenleme 1/1/2004 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2004 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren 5 vergilendirme döneminde gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2003 yılında alan bir işletmenin Eylül 2004 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2004-2008 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacak olup, 2003 yılında izin belgesi alınmış olmasının istisna uygulamasında bir önemi bulunmamaktadır.

5. İstisna Süresi İçinde Yeni Okul veya Merkez Yapılması: Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Diğer bir ifadeyle, istisna uygulaması okul veya merkez bazında yapılacaktır. Örneğin, mükellef (A) Ankara'da 2004 yılında bir ilkokul işletmeye başladı. 2005 yılında da yeni bir okul açarak Konya'da da faaliyete başladı. Bu durumda, Ankara'daki okuldan elde ettiği kazanç 2004 ve 2008 yılları dahil olmak üzere istisna kapsamında olacak; Konya'da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2005 ve 2009 yılları dahil olmak üzere istisna kapsamında olacaktır. Bu bakımdan, istisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Düzenleme 1/1/2004 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul veya merkez bazında yapılan kazanç istisnasının uygulanması söz konusu olmayacaktır.

6. İstisnadan Yararlanan İşletmenin Satılması veya Devredilmesi: İstisna, Tebliğin '2.Kapsam' bölümünde sayılan işletmelere tanınmış bulunmaktadır. Bu nedenle, eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmelere başka bir kişi/kuruma devretmeleri halinde, devralan kişi/kurum, istisnadan 5 vergilendirme dönemi değil, faydalanan dönem kadar yararlanacaktır. Örneğin; (X) Anonim şirketi 2004 yılı içinde faaliyete geçirdiği bir özel okulu, 10 Mart 2006 tarihinde (Y) Limited şirketine devretmiştir. Bu durumda (Y) Limited şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2006, 2007 ve 2008 yıllarında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Devreden kurum ise, söz konusu okuldan devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlanılacaktır.

7. İstisna Kapsamındaki Kazancın Dağıtılması: Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b alt bendinde 4842 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle kar payları üzerinden yapılan vergi tevkifi, kar payına kaynak teşkil eden kurum kazancının istisna olup olmadığına bakılmaksızın karın dağıtılması aşamasına bırakılmış bulunmaktadır. Bu kapsamda, eğitim-öğretim işletmeleriyle rehabilitasyon merkezlerinden sağlanan kazançların dağıtılması durumunda, dağıtılan kazançlar üzerinden söz konusu madde uyarınca %10 oranında gelir vergisi tevkifi yapılacaktır."

GİB tarafından verilen 15.03.2018 tarih ve 76071283-120.01.02.03[2016/4]-240 sayılı özelgede istisna uygulamasına dair aşağıdaki açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuz incelenmiş olup, ... Temel Lise faaliyetiniz ile ilgili olarak 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun 20 nci maddesinde yer alan eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnasından yararlanmak üzere Maliye Bakanlığı'ndan gerekli olan izni aldiğiniz, söz konusu faaliyetinizin yanı sıra Milli Eğitim Bakanlığı'nın yönetmeliği uyarınca temel lise faaliyetleri çerçevesinde ek ücret karşılığı takviye kursu verdığınız ve takviye kursundan elde ettiğiniz kazançlar için eğitim ve öğretim kazanç istisnasından yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda Defterdarlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun "Kreş ve Gündüz Bakımevleri ile Eğitim ve Öğretim İşletmelerinde Kazanç İstisnası" başlıklı 20 nci maddesinde; "Özel kreş ve gündüz bakımevleri ile okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarının işletilmesinden elde edilen kazançlar, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usul ve esaslar çerçevesinde beş vergilendirme dönemi gelir vergisinden müstesnadır. İstisna, kreş ve gündüz bakımevleri ile okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlar." hükmü yer almaktadır.

Konuya ilişkin olarak yayımlanan 254 Seri No'lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "2. Kapsam" başlıklı bölümünde ise; "Eğitim ve öğretim işletmelerine tanınan kazanç istisnası, ticari kazanç mükellefleri ile kurumlar vergisi mükellefleri tarafından 625 sayılı Kanun kapsamında işletilen okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okullarından elde edilen kazançlara uygulanacaktır.

İstisna, okulların eğitim-öğretim, merkezlerin ise rehabilitasyon faaliyetlerinden elde edilen kazançlara uygulanacaktır. Dolayısıyla, eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinde yer alan kantin, büfe, kafeterya, kitap satış yeri gibi tesislerin gerek bizzat işletilmesinden gerekse kiraya verilmesinden elde edilen kazançlara istisna uygulanması söz konusu değildir. Ancak, yemek ve konaklama hizmetlerinin de okul bünyesinde verildiği ve yemek ve yatma bedelinin okul ücretine dahil olduğu durumlarda, herhangi bir ayrima tabi tutulmaksızın elde edilen kazanca istisna uygulanacaktır.

Yukarıda belirtilenlerin dışında kalan; öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmek, bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla faaliyet gösteren dershaneler ile kişilerin sosyal, kültürel ve mesleki alanlarda bilgi, beceri, yetenek ve deneyimlerini geliştirmek veya serbest zamanlarını değerlendirmek üzere faaliyet gösteren özel öğretim kurumları (üniversiteye veya Anadolu liselerine hazırlık, bilgisayar, sürücü, dans, bale, mankenlik ve spor kursları gibi) ile öğrenci etüt eğitim merkezlerinin işletilmesinden elde edilen kazançlar hakkında istisna uygulanmayacaktır."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, temel lise faaliyetiniz çerçevesinde öğrencilerinize derslerde eksik kaldığı konularda ders saatleri dışında ve belli bir ek ücret karşılığında verilen takviye kursları, bahsi geçen istisna kapsamındaki eğitim-öğretim faaliyetleri dışında, öğrencileri istedikleri derslere yetiştirmeye ve bilgi düzeylerini yükseltmek amacıyla yürütülen faaliyetler kapsamında değerlendirildiğinden, söz konusu takviye kurslarından elde ettiğiniz kazançlar nedeniyle Gelir Vergisi Kanununun 20 nci maddesinde yer alan eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnasından yararlanmanız mümkün bulunmamaktadır."

GİB tarafından verilen 06.10.2015 tarih ve 38418978-125[5-15/26]-993 sayılı özelgede istisna uygulamasına dair aşağıdaki açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, özel okul işletmeciliğiyle iştirgal eden şirketinizin, Gölbaşı kampüsündeki ilköğretim okulu (1-8. sınıf) ile anadolu liselerinin işletilmesinden elde edilen kazançların sırasıyla 2008-2012 ve 2009-2013 hesap dönemlerinde 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin

birinci fikrasının (i) bendi hükmü gereğince eğitim kazancı istisnasına konu edildiği, Ekonomi Bakanlığından alınan 25/2/2015 tarihli ve A/118053 sayılı yatırım teşvik belgesi kapsamında 2015-2016 eğitim ve öğretim döneminde faaliyete geçmek üzere lise yatırıminın başlamış olduğu, mevcut anadolu lisesinin yeni açılacak fen lisesi hizmet binasının bir kısmına taşınmasının planlandığı ve anadolu lisesinin taşınması nedeniyle boşalacak dersliklerin ise kapasite artışı sağlamak üzere ortaokul kısmına tahsis edilmek istediği belirtilerek yatırım teşvik belgesi kapsamında yapılan yeni binada hizmet verecek olan fen lisesi ve anadolu lisesinin işletilmesinden elde edilecek kazançlar ile anadolu lisesinin boşalan derslikleri kullanılarak kapasite artırımı gidilen ortaokulun işletilmesinden elde edilecek kazanç dolayısıyla 2015-2019 döneminde anılan Kanunun 5 inci maddesinin birinci fikrasının (i) bendinde yer alan istisnadan ve teşvik belgesi kapsamında yapılan yatırım nedeniyle de indirimli kurumlar vergisinden yararlanıp yararlanamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fikrasının (i) bendinde; okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları ile Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklerle bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna olduğu ve bu istisnanın söz konusu okulların ve rehabilitasyon merkezlerinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlayacağı hükmeye bağlanmıştır.

1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "5.10 Eğitim tesisleri ile rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden ilişkin istisna" bölümünde konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş olup, anılan Tebliğde bu istisnadan yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul ve veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezin ayrı bir birim olarak değerlendirileceği yani istisna uygulamasının okul veya merkezbazında yapılacağı, 625 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanunu ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan mevcut okul kapasitelerinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınılması hallerinde istisna uygulanmasının söz konusu olmayacağı açıklanmıştır.

Öte yandan Kurumlar Vergisi Kanununun "İndirimli kurumlar vergisi" başlıklı 32/A maddesinde ise;

"(1) Finans ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar, iş ortaklıları, taahhüt işleri, 16/7/1997 tarihli ve 4283 sayılı Kanun ile 8/6/1994 tarihli ve 3996 sayılı Kanun kapsamında yapılan yatırımlar ile rödovans sözleşmelerine bağlı olarak yapılan yatırımlar hariç olmak üzere, bu maddenin ikinci fikrasında belirtilen ve Ekonomi Bakanlığı tarafından teşvik belgesine bağlanan yatırımlardan elde edilen kazançlar, yatırımin kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan hesap döneminden itibaren yatırıma katkı tutarına ulaşıcaya kadar indirimli oranlar üzerinden kurumlar vergisine tabi tutulur.

(2) Bu maddenin uygulamasında yatırıma katkı tutarı, indirimli kurumlar vergisi uygulanmak suretiyle tahsilinden vazgeçilen vergi yoluyla yatırımların Devletçe karşılaşacak tutarını, bu tutarın yapılan toplam yatırıma bölünmesi suretiyle bulunacak oran ise yatırıma katkı oranını ifade eder. Bakanlar Kurulu;

...

c) Yatırıma başlanan tarihten itibaren bu maddeye göre hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, toplam yatırıma katkı tutarının %50'sini ve gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını geçmemek üzere; yatırım döneminde kurumun diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına indirimli kurumlar vergisi oranı uygulatmak suretiyle yatırıma katkı tutarını kısmen kullanılmaya, bu oranın her bir grubu için sıfıra kadar indirmeye veya %80'e kadar artırmaya,

....

Bakanlar Kurulu yetkilidir.

..."

hükümü yer almaktadır.

15/6/2012 tarihli ve 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile yürürlüğe konulan Yatırımlarda Devlet Yardımları Hakkında Karara 2015/7496 sayılı Kararla eklenen Geçici 5 inci maddede;

"(1) Bu Karara istinaden düzenlenen teşvik belgeleri kapsamında, 1.1.2015 ile 31.12.2016 tarihleri arasında gerçekleştirilecek yatırım harcamaları için indirimli gelir veya kurumlar vergisi, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmayacak şekilde ve toplam yatırıma katkı tutarının;

a) Büyük ölçekli yatırımlar ve bölgesel yatırımlarda, 1 inci bölgede yüzde ellisini, 2 nci bölgede yüzde elli beşini, 3 üncü bölgede yüzde altmışını, 4 üncü bölgede yüzde altmış beşini, 5 inci bölgede yüzde yetmişini ve 6 ncı bölgede yüzde sekstenini,

b) Stratejik yatırımlarda ise 6 ncı bölgede yüzde sekstenini, diğer bölgelerde yüzde yetmişini,

geçmemek üzere yatırım döneminde yatırımcının diğer faaliyetlerinden elde edilen kazançlarına da uygulanabilir."

hükümne yer verilmiştir.

İlgide kayıtlı yazınız ve ekleminin incelenmesinden, eğitim hizmetleri sektöründeki komple yeni yatırıminızın 2012/3305 sayılı Karara istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamında 1 inci bölgede yapılmakta olduğu ve söz konusu yatırım teşvik belgesinde vergi indirimi satırına yer verildiği anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde,

-2009 yılından itibaren faaliyet gösteren anadolu lisesinin şirketinizce işletilmesinden elde edilen kazançlar 2009-2013 hesap dönemlerinde ve 2008 yılından itibaren faaliyet gösteren ortaokulun şirketinizce işletilmesinden elde edilen kazançlar 2008-2012 hesap dönemlerinde kurumlar vergisi istisnasına konu edilmiş olup aynı okulun başka bir binaya taşınması yeni okul açılışı olarak kabul edilemeyeceğinden, bu okulların işletilmesinden elde edilen kazançlar için, söz konusu istisnadan tekrar yararlanmanız mümkün değildir.

-Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki okul binasında faaliyet gösterecek fen lisesinin işletilmesinden elde edilen kazançlar ise fen lisesinin faaliyete geçtiği hesap döneminden itibaren başlamak üzere hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna edilebilecektir. Ancak, istisnadan yararlanabilmeniz için söz konusu fen lisesinin faaliyet geçmesini müteakiben Bakanlığımıza yazılı olarak başvurmanız gerekmekte olup istisna uygulaması ile ilgili olarak Milli Eğitim Bakanlığının görüşü alınmak suretiyle şirketinize sonuctan bilgi verilecektir.

-Yatırım teşvik belgesi kapsamındaki yatırımından elde edilen kazanca teşvik belgesinde yer alan vergi indirim oranı dikkate alınarak, yatırıminın kısmen veya tamamen işletilmesine başlanılan geçici vergilendirme döneminden itibaren, indirimli kurumlar vergisi uygulanması esas olup 25/2/2015 tarihli ve A/118053 sayılı yatırım teşvik belgesi kapsamında devam eden yatırıminızda faaliyet gösterecek okulların işletilmesinden elde edilecek kazanca indirimli kurumlar vergisi oranı uygulanabilecektir. Ancak, söz konusu yatırıminızda fen lisesinin işletilmesinden elde edilecek kazancın Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde yer alan istisnaya konu edilmesi halinde eğitim istisnasına konu edilen kazançlar için, istisnanın uygulandığı dönemler itibarıyla, indirimli kurumlar vergisinden yararlanılamayacağı tabidir.

Öte yandan, 2012/3305 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının Geçici 5inci maddesi uyarınca, bu Karara göre düzenlenmiş olan yatırım teşvik belgeniz kapsamında 2015 ve 2016 yıllarında gerçekleştireceğiniz yatırım harcamalarınız için, hesaplanacak yatırıma katkı tutarına mahsuben, gerçekleştirilen yatırım harcaması tutarını aşmayacak şekilde ve toplam yatırıma katkı tutarının yüzde ellisini geçmemek üzere yatırım döneminde (yatırıma fiilen başlanıldığı tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından tamamlama vizesi yapılması amacıyla Ekonomi Bakanlığına müracaat tarihini içeren geçici vergilendirme döneminin son gününe kadar olan sürede) varsa diğer faaliyetlerinizden elde edilen kazançlara da indirimli kurumlar vergisi uygulanabilecektir.”

GİB tarafından verilen 25.09.2020 tarih ve 31435689-125[E.57585]-E.79105 sayılı örnek özelgede ise istisna uygulamasına dair aşağıdaki açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; şirketiniz tarafından ... Temel Lisesinin işletilmesinden elde edilecek kazançlarınız için Kurumlar Vergisi Kanununun 5inci maddesinin birinci fikrasının (i) bendi hükmü gereğince beş vergilendirme dönemi (2015-2019) kurumlar vergisinden müstesna tutulmanızın Gelir İdaresi Başkanlığı uygunduğu, adı geçen lisenin ...2019 tarihinde ...Anadolu Lisesine dönüşümünün tamamladığı ve Milli Eğitim Bakanlığından çalışma ruhsatı aldığı belirtilerek 2019 yılında ... Anadolu Lisesinin şirketinizce işletilmesinden elde edilen kazançların kurumlar vergisi istisnasından yararlanıp yararlanamayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5inci maddesinin birinci fikrasının (i) bendinde; okul öncesi eğitim, ilköğretim, özel eğitim ve orta öğretim özel okulları, özel kreş ve gündüz bakımevleri ile Cumhurbaşkanıca vergi muafiyeti tanınan vakıflara veya kamu yararına çalışan derneklerle bağlı rehabilitasyon merkezlerinin işletilmesinden, ilgili Bakanlığın görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığının belirleyeceği usuller çerçevesinde beş hesap dönemi itibarıyla elde edilen kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu ve bu istisnanın okulların faaliyete geçtiği vergilendirme döneminden itibaren başlayacağı hükmeye bağlanmıştır.

Diger taraftan, 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin

- "5.10.2.1 Eğitim-Öğretim kazançlarına ilişkin istisna" başlıklı bölümünde;

"Özel eğitim ve öğretim kurumlarının söz konusu istisnadan yararlanabilmesi için bu kurumların 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçmiş olmaları gerekmektedir.

1/1/2004-31/12/2005 tarihleri arasında faaliyete geçen özel okullarla ilgili olarak, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

Mükellefler, Milli Eğitim Bakanlığınca kendilerine verilen kurum açma izin belgesiyle, faaliyete geçikleri hesap döneminden itibaren söz konusu istisnadan yararlanabileceklerdir. Mükelleflerin, söz konusu istisnadan yararlanmak için ayrıca Maliye Bakanlığına başvurmalarına gerek bulunmamaktadır."

- "5.10.3 İstisnanın süresi" başlıklı bölümünde;

"Kurumlar Vergisi Kanununda yapılan anılan düzenleme 1/1/2006 tarihinden geçerli olmak üzere yürürlüğe girmiş olduğundan, 1/1/2006 tarihinden itibaren faaliyete geçen okul ve rehabilitasyon merkezlerinin kazançları, faaliyete geçilen dönemden itibaren beş hesap dönemi kurumlar vergisinden istisna olacaktır.

Kurum açma izin belgesinin daha önceki bir tarihi taşıması, istisna uygulamasının süresini değiştirmez. Örneğin, kurum açma izin belgesini 2006 yılında alan bir işletmenin Eylül 2007 tarihinde faaliyete geçmesi halinde, bu okulun işletilmesinden elde edilen kazançlara 2007-2011 vergilendirme dönemlerinde istisna uygulanacaktır.

..."

- "5.10.4. İstisna süresi içinde yeni okul, kreş ve gündüz bakımevi veya merkez yapılması" başlıklı bölümünde;

"Eğitim öğretim işletmeleri ile rehabilitasyon merkezleri kazanç istisnasından yararlanan mükelleflerin, işletilen okul ve merkezlere ilave olarak yeni okul veya merkez açmaları durumunda, yeni açılan okul veya merkezden elde edilen kazanç, istisna uygulaması açısından ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir.

..."

Örneğin; Ankara'da 2006 yılında bir ilköğretim okulunu işletmeye başlayan Kurum (A)'nın, 2007 yılında İstanbul'da da bir ilköğretim okulu açması halinde, bu iki okuldan elde edilen kazançlara ilişkin istisna ayrı ayrı uygulanacaktır. Dolayısıyla, Ankara'daki okuldan elde ettiği kazanç, 2006 - 2010 yıllarında, İstanbul'da faaliyete geçen okuldan elde edilen kazanç ise 2007 - 2011 yıllarında istisnadan yararlanacaktır.

İstisna uygulaması açısından, mükelleflerin kayıtlarını farklı yıllarda faaliyete geçen işletmelerinden elde edilen kazançları ayrı ayrı tespit etmeye imkan verecek şekilde tutmaları gerekmektedir.

Diger taraftan, 625 sayılı Kanun ve ilgili mevzuat çerçevesinde yeni bir okul açılışı olarak tanımlanmayan, mevcut okul kapasitesinin genişletilmesi veya başka bir binaya taşınılması hallerinde istisna uygulaması söz konusu olmayacağıdır.

..."

- "5.10.5 İstisnadan yararlanan işletmenin satılması veya devredilmesi" başlıklı bölümünde ise;

"Eğitim ve öğretim istisnasından yararlanan mükelleflerin bu işletmeleri başka bir kuruma devretmeleri halinde, devralan kurum istisnadan beş hesap dönemi değil, faydalananmayan dönem kadar yararlanacaktır. Örneğin; (A) Anonim Şirketi 2006 yılı içinde faaliyete geçen bir özel okulu, 2008 yılında (B) Limited Şirketine devretmiştir. Bu durumda, (B) Limited Şirketince istisnaya ilişkin şartların yerine getirilmesi halinde, bu özel okul işletmesinden 2008, 2009 ve 2010 yıllarında elde ettiği kazançlar kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Devreden kurum ise söz konusu okuldan, devir tarihine kadar elde ettiği kazançlar için istisnadan yararlanabilecektir."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Ayrıca, 5580 sayılı Özel Öğretim Kurumları Kanununun geçici 5inci maddesinde, Milli Eğitim Bakanlığının bu maddenin yayımı tarihinde faal olan dershaneler ile bu Kanunla yapılan düzenlemelere göre gerekli dönüşümü tamamlamayan öğrenci etüt eğitim merkezlerinden 1/9/2015 tarihine kadar başvuranları, belirlenecek esaslara göre uygun görülmeli hâlinde öğretim kurumlarına dönüşüm programına alacağı, dönüşüm programına alınan kurumların 2018-2019 eğitim öğretim yılının bitimine kadar mevzuatta öngörülen şartları karşılamaları kaydıyla dönüşebilecekleri okul ve diğer kurum türleri ile dönüşüm esas ve usulleri Bakanlıkça çıkarılan yönetmelikle düzenleneceği hükmeye bağlanmıştır.

Buna göre; işletmekte olduğunuz ... Temel Lisesinin2019 tarihinde ... Anadolu Lisesine dönüştüğü anlaşıldığından adı geçen Anadolu Lisesinin 2019 yılında (...2019 -31.12.2019) işletilmesinden elde edilen kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 5inci maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükmünde yer alan istisnaya konu edilmesi mümkündür.

Ancak, ... Temel Lisesinin ... Akademi Anadolu Lisesine dönüşmesinde yeni bir okul açılması söz konusu olmadığından bu okulun işletilmesinden 2020 ve izleyen yıllarda elde edilen kazançlar için bu istisnadan yararlanılması mümkün olmayacağı.”

Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;

- 1- Tüm eğitim kurumları için KVK Genel Tebliğinde belirtildiği biçimde ilgili bakanlıklardan gerekli izin ve/veya onayların sağlanmıştır.
- 2- Her bir eğitim kurumunun işlemleri ile mali sonuçları ayrı ayrı belirlenecek ve istisna uygulamasında ayrı ayrı değerlendirileceklerdir.
- 3- 0-24 ay dönemi çocuklarına yönelik faaliyette bulunan Kreş ve Gündüz Bakımevi İşletmesi, faaliyetinin niteliği itibariyle istisna kapsamında yer almakla birlikte, düzenleme öncesi bir tarih olarak 01.01.2016 tarihinde faaliyete başlamış olduğundan, faaliyet sonuçları için istisna dışında değerlendirilecektir.
- 4- Kreş ve Gündüz Bakımevi İşletmesi için faaliyete başlama tarihi nedeniyle 5 yıllık süre dikkate alınmayacaktır.
- 5- Kreş ve Gündüz Bakımevi İşletmesinin 2020 hesap dönemi faaliyeti 150.000,00 TL zarar ile sonuçlanmış bulunduğundan, Karamazof Kardeşler A.Ş. bu zararı ilgili dönem Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde dikkate alabilecektir.
- 6- 01.01.2016 tarihinde Özel Anadolu Lisesi olarak faaliyete geçen Orta Öğretim Kurumunun, 2020 hesap döneminde eğitim hizmeti kaynaklı olarak sağladığı 800.000,00 TL kazanç, 5 yıllık süre aşılımadığından vergiden bağışık tutulacaktır.
- 7- Okul kıyafeti ve kitap satışı ile Etüd Merkezi faaliyeti kazançları ise, eğitim bedelinden ayrı olarak tahsil olunduklarından istisna kazanç kapsamında değerlendirilmeyeceklerdir.
- 8- Doğrudan eğitim bedelinin tahsiline bağlı Kur Farkı ve Faiz Geliri (kısı), eğitim bedeli ile birlikte vergiden bağışık tutulacak, bunun dışında elde edilen bu neviden kazançlar vergiye tabi olacaktır.
- 9- 01.01.2015 tarihinden itibaren engellilerin sportif becerilerinin geliştirilmesi için işletilen Rehabilitasyon Merkezinin kazancı, 5 yıllık süre aşıldığı için değil, bu kurum ilgili düzende belirtilen Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflar ile kamu yararına çalışan derneklerle bağlı olma şartını sağlamadığı için vergiden bağışık tutulmayacaktır.
- 10- Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından resmi olarak desteklenmekte olan bale, tiyatro ve geleneksel el sanatlarının öğretilmesi ve geliştirilmesine yönelik “Kurs ve Atölye” faaliyet kazancı, söz konusu faaliyetler ilgili düzenleme kapsamında yer almazından vergiden bağışık tutulmayacaktır.
- 11- Ancak KVK'nın 10/1-d bendi düzenlemesi gereği, Kültür ve Turizm Bakanlığı tarafından resmi olarak desteklenmekte olan faaliyetlere ilişkin yapılan harcamaların kurumlar vergisi matrahının tespitinde; belirtilen şartları taşıması ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebilmesi olanaklıdır.
- 12- 01.01.2014 tarihinde Denklem A.Ş. tarafından faaliyete geçirilmiş olan Temel Lisenin, 01.01.2019 tarihinde Karamazof Kardeşler A.Ş. tarafından satın alınmış olması, 5 yıllık vergi bağışıklığı süresinin aşılmış olması durumunu değiştirmemektedir. Bu bağlamda, söz konusu eğitim kurumu tarafından 2020 hesap döneminde elde edilen kazanç vergiden bağışık tutulmayacaktır.
- 13- Türkiye'de Satranç oyununun geliştirilmesi ve yaygınlaştırılması amacıyla yönelik faaliyette bulunan okulun kazancı, söz konusu faaliyet vergi bağışıklığı kapsamına girmedenin dönem kurum matrahına dahil edilecektir. Mükellef kurum tarafından yapılan işlem doğrudur.
- 14- Ancak KVK'nın 10/1-b bendi düzenlemesi gereği, Milli Eğitim ve Gençlik ve Spor Bakanlıklar tarafından resmi olarak desteklenmekte olan faaliyetlere ilişkin yapılan harcamaların kurumlar vergisi matrahının tespitinde; belirtilen şartları taşıması ve kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirilebilmesi olanaklıdır.