

2018/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon (1. Oturum)

1 Nisan 2018 Pazar – 16.00 (**Sınav Süresi 2 Saat**)

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

Bu sınavda sorulan sorulara verilen yanıtlarında; Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu Hükümleri ve bu mevzuat grubuna ilişkin ikincil mevzuatın esas alınması gerekmektedir.

Yanıtların, ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte ve yeterli açıklama içerecek biçimde verilmesi gerekmektedir.

Yapılacak değerlendirmede, ulaşılması beklenilen doğru yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve sonuca ulaşılması halinde dahi, tarafınızdan gerekli yerde yapılan vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile uygulamalarına dair yorum ve atıflara, konunun vergisel ele alınış biçimine ve ekonomik delil sistemine dayalı yapılacak değerlendirmelere ve hesaplama 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 hesaplamaları açık biçimde gösteriniz.

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

İşlemelere taraf olan üçüncü kişilerin vergisel durumlarıyla ilgilenmeyiniz.

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

Bu şekilde ortaya konulan matrah farklarına ilişkin tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi gereken vergi zayıf cezalarını hesaplamayınız.

İlk 8 Soru 1. Oturum'da, 9 ila 11 sorular ise 2. Oturum'da yanıtlanacak olup, puanlama işlemi aşağıdaki gibi olacaktır.

Soru No	Puanı
1	2
2	5
3	5
4	5
5	8
6	5
7	10
8	5
9	25
10	10
11	20

SORU: Beyoğlu Dairesi Başkanlığı'nın 900 100 8855 vergi numaralı mükellefi "Doğa İnşaat, Turizm, Sanayi ve Tic.A.Ş." (izleyen bölümlerde "mükellef kurum/Doğa A.Ş." olarak ifade edilecektir), liman işletmesi, deniz taşıtları aracılığı uluslararası arası yük ve yolcu taşınması, her türlü inşaat-taahhüt işleri ve inşaat malzemesi üretim-satışı konusunda faaliyet göstermektedir. Mükellef kurumun 2016 hesap dönemi kayıt, beyan ve işlemlerine dair bilgiler aşağıdaki gibidir.

I-MÜKELLEFE DAİR BİLGİLER:

Statüsü: Halka açık; pay senetleri (%25 kısmı) Borsa İstanbul A.Ş. kotasyonunda işlem görmektedir.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi (KV) Özeti :

2015 Hesap Dönemi (TL)	2016 Hesap Dönemi (TL)
Ticari Bilanço Karı 5.200.000	Ticari Bilanço Karı 10.000.000
KKEG 400.000	KKEG 21.450.000
Performans Prim Karşılığı 250.000	Vadeli İşlem Reeskont 150.000
Özel Amaçlı Kullanılan Araçlara Ait Giderler 50.000	Kıdem Tazminatı Karşılıkları 300.000
Vadeli İşlem Reeskont 100.000	Sponsorluk Harcaması 400.000
	6736 Düzeltme 20.600.000
Düger İstisna ve İndirimler 250.000	Düger İstisna ve İndirimler 1.450.000
AR-GE İndirimi 50.000	İştirak Kazancı İstisnası 200.000
Faiz Swap Reeskont 200.000	Sponsorluk İndirimi 400.000
	Bağış ve Yardımlar 50.000
	Bölünme Kaynaklı Devrالinan Geçmiş Yıl Zararı 250.000
	Faiz Swap Reeskont 100.000
	Girişim Sermayesi Fonu İndirimi 200.000
	TUGS Kapsamında Gemi İsl. Kazanç 250.000

Özsermaye Tutarlarına Dair Bilgiler:

Tespit Tarihi	Özsermaye Tutarı (TL)
01.01.2016	3.000.000
31.03.2016	2.500.000
30.05.2016	2.000.000
31.08.2016	2.500.000
31.12.2016	2.000.000

Sermaye Yapısı/İlişkili Kişilere Dair Bilgiler:

Unvanı	Sermaye Payı (%)	Dönem Kurumlar Vergisi Matrahı
Maritime Shipping Found Co	30	Yurt Dışında Yerleşik Tüzel Kişi
Karasu Teknoloji A.Ş.	15	(1.000.000 TL) Zarar /Kurumlar Vergisi Matrahı Oluşmamıştır

Başar Gıda A.Ş.	5	(450.000 TL) Zarar /Kurumlar Vergisi Matrahı Oluşmamıştır
Demiray Lojistik A.Ş.	15	5.000.000 TL
Ali AKIN	10	Gerçek Kişi
Halka Açık	25	
Toplam	100	

Damga Vergisi Beyanname Bilgileri : Damga Vergisi Defteri tasdikli olarak mevcuttur. Ocak – Aralık / 2016 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:

-Döviz kurları bilgisi soru içerisinde/işlemlerde yer almaktadır. Kambiyo kar ya da zararının işlem üzerinde özel olarak belirtilmiş olması halinde bu tutarlar; belirtilmemesi halinde dönem sonu değerlendirmelerinde 1 USD (Amerikan Doları)=1,50 TL, 1 Euro (Avrupa Para Birimi)= 2,00 TL olarak dikkate alınacaktır.

-Amortisman hesaplamalarında faydalı ömür 5 yıldır.

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

-İşlemlerde, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç ve Kontrol Edilen Kurum" işlemleri ihmal edilecektir.

-Almanya-Türkiye arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre, vergi kesinti oranı, (KVK'nın 30'uncu madde kapsamındaki her türlü ödeme üzerinden) %20'dir. Uluslararası mal teslimi ve hizmet ifalarının değerlendirilmesinde ve işyerinin oluşumunda 1 ve 4 seri numaralı ÇVÖA Genel Tebliğ düzenlemeleri genel hükümleri dikkate alınacaktır.

-Mükellef kurum tarafından 2016 hesap dönemi içerisinde (avans kar payı dahil) herhangi bir kar payı dağıtıımı yapılmamıştır.

3

III- DİĞER TESPİTLER:

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

1- Mükellef kurum, KVK'nın 5/1-a maddesi düzenlemesi kapsamında 200.000TL iştirak kazanç istisnasından yararlanmıştır. İstisna kazanç tutarının tamamı %99,9 oranında iştiraki olan, Başar Gıda A.Ş.'ye kullandırılmış olduğu (ve örtülü sermaye şartlarını taşıdığı saptanan) fonlar üzerinden hesapladığı 150.000-TL faiz geliri ve 50.000-TL kambiyo karından oluşmaktadır. Doğa A.Ş. tarafından iştirak kazancı olarak nitelendirilen 200.000TL, Başar Gıda A.Ş. dönem vergi matrahının tespitinde, KVK'nın 11'inci madde düzenlemesi uyarınca dikkate alınmıştır.

2- Dönem KV Beyannamesinde yer verilen 250.000 TL geçmiş yıl zararı, KVK'nın 19'uncu maddesi uyarınca Başar Gıda A.Ş.'ye ait olup Liman Sahasında yer alan "Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazasının" 30.05.2016 tarihinde kısmi bölünme işlemine konu edilmesinden ve bu hizmet işletmesine ilişkin tüm aktif ve pasif hesapların devralınmasından kaynaklanmıştır. Devre ilişkin akdedilen sözleşme hükümleri incelendiğinde, söz konusu hizmet işletmesinin en az 10 yıl boyunca faaliyet izninin olduğu anlaşılmaktadır. Başar Gıda A.Ş. açısından kısmi bölünme işlemi, TTK ve KVK hükümlerine uygun olarak gerçekleştirılmıştır. Hizmet işletmesine ait olup devralınan her türlü taşınmaz ve mütemmim cüz ile teferruat, Başar Gıda A.Ş. kayıtlarına 2010 yılında alınmıştır. Bölünme tarihi itibarıyle Başar Gıda A.Ş.'nin özsermeye tutarı, Kısıtlı Bölünme Raporu ile 800.000TL olarak belirlenmiştir. Raporda tüm aktif ve pasifiyle devralınan hizmet işletmesinin Başar Gıda A.Ş. özsermeye içerisindeki oranı %30 olarak gösterilmiştir. Bölünme işleminde, KDVK 17/4-c ve DVK'nın Ek II tablonun IV/17 fıkrası kapsamındaki vergi istisnalarından da ayrıca yararlanılmıştır.

Mükellef kurumun tarafından inşası 2014 hesap döneminde tamamlanan ve 153-Ticari Mallar hesabında yer alan taşınmazların tamamı ise, kayıtlı değeri 1.500.000TL olmak üzere 10.11.2016 tarihinde kısmi bölünmeye konu edilmiştir. Taşınmazlara ilişkin hazırlanan kısmi bölünme raporunda, söz konusu taşınmazların rayic bedeli gayrimenkul değerlendirme şirketlerine yaptırılan çalışmalara atıf ve sonuç ile 2.000.000TL olarak gösterilmiştir. Mükellef kurum kayıtlarında bu taşınmazlara ilişkin 500.000TL ödenmemiş banka kredisi yer almaktır, bölümme işlemi karşılığında (devralan) Karasu Teknoloji A.Ş.'den 1.000.000TL iştirak hissesi iktisap edilmiştir. İşleme dair yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir:

-----10.11.2016-----		
242-İştirakler	1.000.000	
300-Banka Kredileri	500.000	
153.01-Gayrimenkuller		1.500.000

3- 11.01.2016 tarihinde, VUK'un 325/A madde düzenlemesinden istifade amacıyla, Türkiye'de kurulmuş bulunan Aydın Girişim Sermayesi Yatırım Ortaklıği A.Ş.'nın 200.000TL tutarındaki hisse senedinin alımı için karar alınmıştır. 20.02.2017 tarihinde bu tutarda Girişim Sermayesi Yatırım Fonu oluşturulmuştur. Fon karşılığı alımı 30.10.2017 tarihinde gerçekleşmiştir. Ayrılan fon hesabı üzerinde yapılan kontrollerde, 100.000TL tutarında girişim sermayesi yatırım fonu katılma payının ise 30.03.2017 tarihinde elden çıkarılmış olduğu saptanmıştır. Mükellef kurumun 31.12.2016 tarihi itibarıyle muhtelif girişim sermayesi yatırım fon ve ortaklıklarına yönlendirilmiş fon tutarı 300.000TL'dir.

4- Mükellef kurumun aktifinde yer alan ve tamamı Türk Uluslararası Gemi Sicililine (TUGS) kayıtlı olan deniz taşıtlarına dair bilgiler aşağıdaki gibidir:

Taşitin Türü	Aktife Giriş Tarihi	2016 Hesap Dönemi Elde Edilen Hasılat (TL)	2016 Hesap Dönemi Taşit Gider Toplamı (Amortisman Dahil) (TL)
Yük Gemisi	10.03.2016	500.000	550.000
Yolcu Gemisi	22.01.2016	1.000.000	700.000
TOPLAM		1.500.000	1.250.000

i- 50.000 dwt yük gemisi, Sakin Denizcilik Nakliyat A.Ş.'ye 1 yıl süreli olarak Gemi İşletme (Standart time Charter) sözleşmesi ile kiralanmıştır.

ii- Yolcu gemisi ise, Mavi Denizcilik Nakliyat A.Ş.'ye çiplak kira sözleşmesi çerçevesinde kiralanmıştır. Kira sözleşmesine göre 2016 hesap dönemine isabet eden kira bedeli 1.000.000 TL olarak belirlenmiştir.

iii- Mükellef kurum yetkilisi, söz konusu gemilerin kiralanması işlemlerinin mahiyetini şöyle ifade etmiştir:

"Yük gemimizi Time-Charter sözleşmesi düzenlemek suretiyle kiraladık. Sözleşme, şirketimiz tarafından belirlenen zaman ve yüke bağlı olarak geminin yönetilmesi faaliyetinin Sakin Denizciliğe devri şeklinde düzenlenmiştir. Yolcu gemisinin kiralama işleminde, şirketimiz tarafından zamana ve yüke bağlı olmaksızın (geminin doğrudan doğruya kiraya verilmesi sonucunda) elde edilen kira geliri ile bu gelirin elde edilmesine yönelik harcama/giderler toplamı kurumlar vergisi matrahının oluşmasında ayrıca dikkate alınmıştır.

Kiraladığımız söz konusu gemiler TUGS'a kayıtlı olduğundan, gemi işletmeciliğinden 2016 yılında elde ettigimiz kazanç toplamı olan 250.000TL'yi, Türk Uluslararası Gemi Siciline Kayılı Gemilerin İşletilmesinden Elde Edilen İstisna Kazanç" olarak Kurumlar Vergisi Beyannamesinde indirim konusu yaptı.

Yapılan incelemede ayrıca, gemilerin işletilmesi için yapılan gider ve ayrılan amortisman tutarlarının mevzuata uygun olduğu/doğu hesaplandı, gemi kiralama bedelinin emsal bedellere uygun olduğu tespit edilmiştir.

5- Mükellef kurumun, 2016 hesap döneminde yapmış olduğu borçlanmalara dair bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Kredi Veren	Kredi/Borç Ana Para Tutarı (TL Karşılığı)	Vade	Faiz ve Diğer Ödemeler: 31.08.2016 tarihine dek (TL)	Faiz ve Diğer Ödemeler: 31.08.2016-31.12.2016 arası (TL)	Kur Farkı Gelir/Gider Farkı 31.08.2016 tarihine dek (TL)	Kur Farkı Gelir/Gider Farkı 31.08.2016-31.12.2016 arası (TL)
Maritime Shipping	2.000.000	31.12.2017	(100.000)	(50.000)	(150.000)	160.000
Karasu Teknoloji	10.000.000	31.08.2016	(500.000)	(300.000)	0	0
Ortak Ali AK	4.000.000	31.03.2016	(50.000)	0	0	0
AB Bank A.Ş.	5.000.000	31.12.2018	0	(200.000)	0	0

i-Karasu Teknoloji A.Ş. tarafından, 2014 hesap döneminde AB Bank A.Ş.'den kullanılan 31.08.2016 vadeli 10.000.000TL kredi, aynı koşullarda Doğa A.Ş.'ye aktarılmış, kredive ilişkin ödenen (2016 yılı içerisinde

toplamı 500.000TL olmak üzere) faiz ve benzeri masraflar da, aynı vade ve tutarda Doğa A.Ş.'ye yansıtılmış bulunmaktadır.

ii- Karasu Teknoloji A.Ş., AB Bank A.Ş.'den sağladığı banka kredisini kendi kaynaklarını kullanmak suretiyle 31.08.2016 tarihinde ödedi/kapatmıştır. Doğa A.Ş. tarafından Karasu A.Ş.'ye 31.12.2016 tarihine dek, kredi aktarım ilişkisine yönelik herhangi bir anapara ödemesi yapılmamıştır. Karasu A.Ş. tarafından 31.12.2016 tarihinde, Doğa A.Ş.'den olan 10.000.000TL alacak için emsal faiz oranı dikkate alınmak kaydıyla (KDV hariç) 300.000 TL bedel içeren finansman temin hizmet (faiz) faturası düzenlenmiştir.

iii- İngiltere'de yerleşik Maritime Shipping Found Co., grup şirketlerinin atıl fonlarını toplayarak yalnızca (fon ihtiyacı bulunan) grup şirketlerine finansman temini (Cash Pool/Para Havuzu) hizmeti veren dar mükellef kurum statüsündedir.

iv-Maritime Shipping Found Co.'dan yapılan borçlanmalar nedeniyle 01.01.2016-31.08.2016 döneminde net 150.000TL kambiyo zararı, 31.08.2016-31.12.2016 döneminde net 160.000TL kambiyo karı olmuştu, bu tutarlar dönem kazancının tespitinde dikkate alınmıştır.

v-Ortak Ali AK'dan alınan kaynaklar, 31.03.2016 tarihinde ödenmek suretiyle kapatılmıştır.

6- Mükellef kurum tarafından Liman sahasında faaliyette bulunan serbest bölge şubesine ve bu şubeden (yne aynı) Liman sahasında yer alan Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazasına yapılan satışların durumunun aşağıdaki gibi olduğu saptanmıştır. Söz konusu mal teslimlerinde KDVK'nın 11/1'nci maddesi uyarınca ihracat istisnası uygulanmıştır. Serbest bölge şubesi kazancı, Kurumlar Vergisinden bağışık tutulmamaktadır.

a-Serbest Bölge Şubesine yapılan satışlar:

Tarih	Emtia	Tutar (TL)	KDV	ÖTV
30.10.2016	Saat	1.000.000	KDVK 11/1İstisna	ÖTVK 7/7
11.11.2016	Bakım Ürünleri	500.000	KDVK 11/1İstisna	ÖTVK 7/7

b-Serbest Bölge Şubesinden Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazasına yapılan satışlar:

Tarih	Emtia	Tutar (TL)	KDV	ÖTV
30.10.2016	Saat	1.000.000	Kapsam Dışı	Kapsam Dışı
11.11.2016	Bakım Ürünleri	500.000	Kapsam Dışı	Kapsam Dışı

7- Türkiye Limanlarında uluslararası yükleme ve boşaltma standartlarının sağlanması ve kontrolü için Almanya'da yerleşik Harbour Management GMBH ile Merkezi İstanbul olan Ulusal Liman Derneği arasında 05.09.2016 tarihinde imzalanan "Reorganizasyon ve Yenilenme" sözleşmesi kapsamında, Harbour Management GMBH tarafından Doğa A.Ş. ve (ilişkisiz) ABC A.Ş.'ye eşzamanlı hizmet ifalarında bulunulmuştur. İfa edilen hizmetler ve karşılığında bu kuruma yapılan ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Ödemeler üzerinden, Doğa A.Ş. tarafından KVК ve KDVK uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmamıştır.

Hizmeti Alan	Ödeme Tutarı (TL)	Türkiye'ye Geliş Tarihi**	Personel Sayısı	Kalınan İş günü
Doğa A.Ş.	10.000	05.09.2016	1	30
ABC A.Ş.	30.000	05.09.2016	2	20
Doğa A.Ş.	30.000	10.10.2016	1	5
Doğa A.Ş.	50.000	01.12.2016	2	50
ABC A.Ş.	10.000	02.01.2017	1	45
Doğa A.Ş.	50.000	02.01.2017	10	10
ABC A.Ş.	50.000	05.04.2017	10	35

** Türkiye'ye geliş tarihi, Harbour Management GMBH çalışanlarının sözleşme kapsamındaki hizmetleri ifa amacıyla Türkiye sınır kapılarından giriş yaptıkları tarih olarak belirlenmiştir.

8- 31.12.2016 tarihinde yapılan yönetim kurulu toplantısı ile aşağıdaki ödemelerin, başarı/performans primi olarak ve "2016 Hesap Dönemi Dönem Ticari Kazancının %10'u" baz alınarak yapılması kararlaştırılmıştır. Ödemeler, 31.01.2017 tarihinde tahakkuk ettirilmiş ve dönem (770) genel yönetim giderleri içerisinde kayıtlara alınmışlardır. Doğa A.Ş.'nin genel müdürü ve genel müdür yardımcıları, Demiray Lojistik A.Ş.'de ücretli statüsünde yer almaktır, bu kişilere Demiray Lojistik A.Ş. tarafından yapılan (ayni, nakdi ve menfaat karşılığı) tüm ödemeler bu kurum tarafından (aylık işgücü hizmeti temini faturası düzenlemek suretiyle) Doğa A.Ş.'ye yansımaktadır. Söz konusu prim ödemeleri için Demiray Lojistik A.Ş. tarafından Doğa A.Ş.'ye herhangi bir fatura düzenlenmemiştir. Ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir:

Konu	Ödeme Tutarı (Net)	Kesilen Gelir Vergisi (GVK94/6) (%15)	Gider Hesabına Alınan
Yönetim kurulu başkan ve üyelerine ödenen	1.000.000	176.470	1.176.470
Çalışanlara ödenen	1.000.000	176.470	1.176.470
Genel müdür ve yardımcılarına ödenen	1.000.000	176.470	1.176.470

İSTENİLEN:

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

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

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 hesaplamaları açık biçimde gösteriniz.

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

İşlemlere taraf olan üçüncü kişilerin vergisel durumlarıyla ilgilenmeyiniz.

CEVAPLAR

YANIT:1

i-Temel Açıklama: KVK'nın örtülü sermaye düzenlemesi 1 no.lu Kurumlar Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nin 12.3. ve 12.4. bölümlerine şu şekilde ayrıntılanmıştır:

"12.3. Örtülü sermaye uygulamasında kur farkı gelirlerinin durumu

Kurumların kullanmış olduğu borçların örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmiş olması halinde, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin, Kurumlar Vergisi Kanununun 11'inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendine göre gider olarak yazılması mümkün bulunmadığından, örtülü sermaye kabul edilen borçlanmalarda YTL'nin değer kazanması sonucu oluşacak kur farkı gelirlerinin de söz konusu borcun örtülü yoldan konulan bir sermaye olarak kabul edilmesinin bir sonucu olarak, vergiye tabi kurum kazancının tespitinde gelir olarak dikkate alınması söz konusu olmayacağıdır."

12.4. Örtülü sermaye üzerinden yapılan ödemeler veya hesaplanan tutarların kâr payı sayılması ve yapılacak düzeltme işlemleri

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

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 hesabın gerekli düzeltmeye tabi tutulabilecektir. Borç veren kurum tarafından da aynı dönem içinde düzeltme yapılabilmesi mümkündür.

Düzeltenin, 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 alınmayacak; YTL'nin değer kazanması sonucu örtülü olarak konulmuş sermayeye isabet eden bir kur farkı giderinin mevcut bulunması halinde de bu gider vergiye tabi kazancın tespitinde dikkate 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."

GİB Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 24/01/2013 tarih ve 64597866-KVK-12-6 sayılı özelge'de konu şu şekilde değerlendirilmiştir.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda şirketinizce Kurumlar Vergisi Kanununun 12'nci maddesi kapsamında ilişkili kişi olarak kabul edilen şirkete verilen ve ilişkili şirket tarafından örtülü sermaye olarak değerlendirilen borca isabet eden faiz tutarının 2011 yılı I, II ve III üncü dönem geçici vergi beyannamelerinde kurum kazancının tespitinde kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alındığı belirtilerek;

- İlişkili şirket tarafından kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınan örtülü sermayeye isabet eden faiz tutarlarının, geçici ve kurumlar vergisi beyannamelerinde şirketinizce iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği;

- Şirketinizin söz konusu istisnadan faydalananabilmesi için, ilişkili şirketin 2011 hesap döneminde vergiye tabi kurum kazancının olmasının gerekip gerekmemiği;

- İlişkili şirketin 2011 hesap dönemi sonunda zarar etmesi ya da şirketiniz açısından iştirak kazancı olan tutardan daha düşük miktarda kâr elde etmesi durumunda, şirketinizin ilişkili şirketten elde etmiş olacağı faiz gelirlerinin iştirak kazancı istisnası kapsamında değerlendirilmesini etkileyip etkilemeyeceği;

konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

...

Bu hükümlere göre, örtülü sermaye kullanan ilişkili kurumun bu dönemde zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahının oluşmaması halinde, söz konusu kurum tarafından kar dağıtımında bulunulamayacağından, şirketiniz tarafından da bahse konu örtülü sermaye tutarına isabet eden faiz gelirleri için iştirak kazancı istisnasından faydalansılması mümkün bulunmamaktadır."

GİB tarafından verilen 10/11/2011 tarih ve B.07.1.GİB.0.03.49-010.01-21 sayılı özelgede de konu aşağıdaki biçimde ele alınmıştır.

"İlgide kayıtlı yazınızda, şirketinizin ilişkili kuruluşu olan ... Tic. A.Ş.'den olan cari hesap alacağına 31.12.2007 tarihi itibarıyle %19 faiz oranı üzerinden 188.466,83.-YTL tutarında vade farkı hesapladığı, hesaplanan vade farkını aynı gün fatura ederek bu tutara isabet eden geçici vergi tutarının süresinde beyan edilip vergi dairesine ödendiği, ... A.Ş.'nin sermayesinin 31.12.2006 tarihi itibarıyle 50.000.-TL, özkaynak toplamının (-2.035.296,47.-TL) olduğu, dönemi içinde kurumun alacak bakiyesinin söz konusu kurum öz sermayesinin üç katını aşması nedeniyle ... A.Ş.'nin örtülü sermaye kullanan kurum olduğu ve 2007 dönem beyannamesinde söz konusu vade farkını kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate aldığı ve geçmiş yıl zararlarından dolayı kurumlar vergisinin tahakkuk etmemesi ve vergi ödemesinin olmaması nedeniyle, borç veren kurum olan şirketinizin anılan tutarı iştirak kazancı olarak dikkate almak suretiyle kurum kazancının tespitinde istisnalar arasında göstermesinin mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

...

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.

Dolayısıyla, ... Tic. A.Ş. tarafından yapılan düzeltme neticesinde dönem zararının bulunması ya da indirim ve istisnalar nedeniyle kurumlar vergisi matrahı oluşmaması nedeniyle yapılan bir tarhiyat ile kesinleşen ve ödenen bir vergiden söz edilemeyeceğinden, şirketiniz tarafından da düzeltme yapılarak iştirak kazançları istisnasından faydalанılması söz konusu olmayacağıdır."

Bu bilgilerden sonra, örtülü sermaye kapsamında değerlendirilen 150.000-TL faiz geliri ve 50.000-TL kur farkı geliri için iştirak kazanç istisnasından yararlanılması söz konusu bulunmamaktadır.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Yalnızca 50.000TL kur farkı gelirinin iştirak kazancı istisnası kapsamı dışında değerlendirilmesi halinde (1) puan; karşı kurum değerlendirmesi yapmaksızın doğrudan yasal açıklamalara yer verilerek iştirak kazancı istisnası uygulamasının açıklanması halinde de (1) puan verilecektir.

YANIT2:

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

Kurumlar Vergisi Kanununun 19. uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendine göre, bilançoda yer alan **taşınmazlar**, en az iki tam yıl süreyle elde tutulan iştirak hisseleri ile üretim veya hizmet işletmelerinin mevcut veya yeni kurulacak tam mükellef bir sermaye şirketine kayıtlı değerleri üzerinden aynı sermaye olarak konulabilmesi mümkün bulunmaktadır.

Kısmi bölünme işlemi KVК'nın 19'uncu maddesi şartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Ancak, zarar mahsubu işlemi yalnızca tam bölünme halinde söz konusu olacağını, mükellef kurum açısından devralınan işletmeye karşılık özsermeye oranlaması yapılarak herhangi bir zarar kışının yüklenilmesi/vergi matrahından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Liman işletmesinin tüm aktif ve pasifiyle devrinde, KDVК'nın 17/4-c maddesine göre, Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen şartları taşıyan bir devir işlemi olması halinde, katma değer vergisinden istisna tutulması gerekmektedir. Ayrıca, DVК'ya ekli (2) sayılı tablonun, "IV-Ticari ve Medeni İşlerle İlgili Kağıtlar" başlıklı bölümünün (4684 sayılı Kanunun 22-C maddesi ile eklenen ve 03.07.2001 tarihinde yürürlüğe giren) 17 nci fıkrasında; "Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan birleşme, devir ve bölünmeler nedeniyle düzenlenen kağıtlar Damga Vergisinden istisna edilecektir." hükmüne yer verilmiş olduğundan, Başar A.Ş. bünyesinde bulunan liman işletmesinin kısmi bölünme sureti ile mükellef kuruma devri; Kurumlar Vergisi Kanununda belirtilen şartlar dahilinde yapıldığı için damga vergisinden bağışıktır.

İşte, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "19.2.2. Kısmi bölünme" başlıklı bölümde; "Üretim veya hizmet işletmelerinin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli aktif ve pasif kalemlerin tümünün devredilmesi zorunludur. Kısmi bölünme sonucu hem bölünen işletmenin hem de bölünme sonucunda varlıklar devralan işletmenin faaliyetine devam etmesi esastır. Bu kapsamda, söz konusu işletmelerin devrinde, işletme bütünlüğü korunacak şekilde faaliyetin devamı için gerekli taşınmaz, her türlü tesis, makine ve teçhizat, alet, edevat, taşıtlar, gayrimaddi haklar ile hammadde, mamul, yarı mamul mallar gibi aktif kıymetler ile ilgili pasif kıymetlerin tümünün devredilmesi zorunludur." açıklamalarına yer verilmiştir

Buna göre, kısmi bölünmeye konu edilebilecek taşınmazlar işletmenin aktifinde duran varlıklar bölümünde kayıtlı bulunan taşınmazlar olup, ticari amaçla satmak üzere alınan ve "153-Ticari Mallar" hesabında kayıtlı bulunan emtia niteliğindeki taşınmazların ise ancak, üretim veya hizmet işletmelerinin işletme bütünlüğünün korunması çerçevesinde devri mümkün kündür.

"153-Ticari Mallar" hesabında bulunan taşınmazların bir kısmını başka bir şirkete devretmesinin, Kurumlar Vergisi Kanununun 19 uncu maddesinin üçüncü fıkrasının (b) bendi çerçevesinde kısmi bölünme kapsamında değerlendirilmesi mümkün bulunmamaktadır.

İlişkili şirkete satış olarak değerlendirilecek bu işlemde, gayrimenkul değerlendirme şirketi tarafından belirlenen emsal bedel baz alınarak hesaplanacak $(2.000.000 - 1.500.000) = 500.000\text{TL}$ satış karı dönem vergi matrahına eklenilecektir.

Katma Değer Vergisi Kanunu: 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1inci maddesi ile ticari, sinai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabi tutulmuştur.

Yine aynı Kanunun "Diğer İstisnalar" başlıklı 17inci maddenin 4/c bendinde, Gelir Vergisi Kanununun 81inci maddesinde belirtilen işlemler ile Kurumlar Vergisi Kanununa göre yapılan devir ve bölünme işlemleri katma değer vergisinden istisna edilmiştir.

Aynı maddenin, 4/r bendinde; Kurumların aktifinde veya belediyeler ile il özel idarelerinin mülkiyetinde, en az iki tam yıl süreyle bulunan iştirak hisseleri ile taşınmazların satışı suretiyle gerçekleşen devir ve teslimleri katma değer vergisinden istisna edilmiş olup istisna kapsamındaki kıymetlerin ticaretini yapan kurumların, bu amaçla aktiflerinde bulundurdukları taşınmaz ve iştirak hisselerinin teslimleri istisna kapsamı dışında tutulmuştur.

"153-Ticari Mallar" hesabında bulunan emtia niteliğindeki taşınmazların devri 3065 sayılı Kanunun 4/c ve 4/r maddeleri kapsamında değerlendirilemeyeceğinden sözkonusu satış işlemine dair bedelin $2.000.000\text{TL}$ matrah olmak üzere, taşınmazların niteliğine/ m^2 'sine göre ait olduğu oranda katma değer vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Yanıt içerisinde, kısmi bölünmeye konu varlığın "ticari mal" niteliğin tespit edilmiş olması ve/veya ticari mal-taşınmaz değerlendirmesinin yapılması, ancak yanıtın taşınmaz belirlemesi üzerine verilmesi halinde de puan verilecektir.

YANIT 3:

6322 sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununa eklenen 325/A maddesiyle kurumlar vergisi mükelleflerine, girişim sermayesi yatırıım ortaklılarına sermaye olarak konulması veya girişim sermayesi yatırıım fonu paylarının satın alınması amacıyla, ilgili dönem kazancından girişim sermayesi fonu ayıratılme imkanı getirilmiştir.

6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10 uncu maddesine eklenen (g) bendi ile de Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirim konusu yapılabilecektir.

1 Seri numaralı KVK Genel Tebliğinde, girişim sermayesi fonunun indirim konusu yapılabilmesi için gerekli olan koşullar açıklanmıştır. Buna göre;

- İlgili yılda ayrılan fon tutarının beyan edilen gelirin %10'unu, toplam fon tutarının ise öz sermayenin %20'sini aşmaması (iki şartın birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir.),
- Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar Türkiye'de kurulmuş veya kurulacak olan ve Sermaye Piyasası Kurulunun düzenleme ve denetimine tabi girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması,
- Ayrılan fon tutarının ilgili yılın kurumlar vergisi beyannamesinde ayrıca gösterilmesi gerekmektedir.

İndirim tutarının tespitinde beyan edilen gelir olarak ticari bilanço kâr veya zararına kanunen kabul edilmeyen giderler eklemek ve geçmiş yıl zararları ile varsa tüm indirim ve istisnalar düşülmek suretiyle bulunan tutar [Ticari bilanço kârı (zararı) + kanunen kabul edilmeyen giderler - geçmiş yıl zararları - tüm indirim ve istisnalar] dikkate alınacaktır.

Vergi Usul Kanununun 325/A maddesine göre girişim sermayesi fonu ilgili dönem kazancından ayrılacağından, pasifte özel bir fon hesabına alınacak tutar hesap dönemi sonu itibarıyla tespit edilebilecektir. Bu çerçevede, fon hesabına alınma işleminin, izleyen hesap döneminin başından itibaren kurumlar vergisi beyannamesinin verildiği tarihe kadar yapılması gerekmektedir. Bu şekilde, indirim konusu yapılacak olan kazanç tutarı, ilgili dönemin genel sonuç hesaplarına yansıyacak olup kurumlar vergisi beyannamesinin ilgili satırında gösterilmek suretiyle de indirimden yararlanılabilecektir.

Dolayısıyla geçici vergilendirme dönemlerinde fon ayrılması ve indirim uygulamasından yararlanması mümkün değildir.

Girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların mükelleflerce pasifte geçici bir hesapta tutulması, fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapılması gerekmektedir. Söz konusu yatırımin yapılmaması halinde, indirim konusu yapılan tutar nedeniyle tahakkuk ettirilecek vergi gecikme faizi ile birlikte mükelleften tahsil edilecektir.

İndirim konusu yapılacak tutarın tespitinde, her yıl girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarlar ayrı ayrı dikkate alınacak, önceki yıllarda ayrılan fon tutarları için tekrar indirim uygulanmayacaktır. Ancak, ayrılan toplam fon tutarı hiçbir suretle öz sermayenin %20'sini aşamayacaktır.

Fonun ayrıldığı yılın sonuna kadar girişim sermayesi yatırım ortaklıklarına veya fonlarına yatırım yapmakla birlikte, girişim sermayesi fonu olarak ayrılan tutarların;

- Amacı dışında herhangi bir suretle başka bir hesaba nakledilmesi,
- İşletmeden çekilmesi,
- Ortaklara dağıtılması,
- Dar mükelleflerce ana merkeze aktarılması,
- Mükelleflerce işin terki,
- İşletmenin tasfiyesi, devredilmesi veya bölünmesi,
- Girişim sermayesi yatırım ortaklıklarının hisse senetlerinin veya girişim sermayesi yatırım fonu katılma paylarının elden çıkarılmasından itibaren altı ay içinde aynı amaçla yeniden kullanılmaması

hallerinde, bu işlemlerin yapıldığı veya sürenin dolduğu dönemde diğer kazançlarla ilişkilendirilmeksızın vergiye tabi tutulması gerekmektedir. Dolayısıyla, bu fon tutarları, beyan edildiği döneme ilişkin dönem zararı, geçmiş yıl zararları, indirim ve istisnalar ile ilişkilendirilmeksızın vergilendirilecektir.

Yukarıda sayılan hallerde sadece girişim sermayesi fonu hesabında tutulan ve önceki yıllarda indirim konusu yapılan tutarlar vergiye tabi tutulacak olup daha önce beyannamede indirim konusu yapılan tutarlar bakımından ise herhangi bir işlem yapılmayacaktır.

Bu düzenlemeler çerçevesinde;

i- 2016 hesap dönemi için ayrılan 200.000 TL girişim sermaye fonu, 2016 hesap dönemi beyan edilen gelirin %10'unu aşmamakla birlikte, 31.12.2016 tarihi itibariyle mevcut girişim sermayesi fonu dahil olmak üzere toplam fon tutarı $(300.000 + 200.000) = 500.000$ TL olarak, dönem sonu özsermayenin %20 kısmını $[(2.000.000 \times \%20) = 400.000 \text{ TL}]$ 100.000 TL aşmaktadır. 31.12.2016 tarihi itibariyle ayrılabilecek ilave/yeni fon kısmı 200.000 TL değil, yalnızca 100.000 TL olarak hesaplanacaktır.

ii-Girişim sermaye fonu ayrılma işlemi, tebliğde belirtilen koşullara uygun bulunmaktadır.

iii-2017 hesap dönemi içerisinde elden çıkarılan 100.000 TL girişim sermayesi yatırım fonu katılma belgesi 2017 hesap dönemi kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

YANIT4:

i-Temel Açıklama:

4490 sayılı Türk Uluslararası Gemi Sicili Kanunu ile 491 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 5266 sayılı Kanunun 3 üncü maddesiyle değişik 12 nci maddesinin birinci fıkrasında, "Bu Kanun uyarınca oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde edilen kazançlar, gelir ve kurumlar vergileriyle fonlardan istisnadır." hükmü yer almaktadır. Bu istisnanın uygulanmasına ilişkin hükümler 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin 5.12.1. nolu bölümünde açıklanmıştır. Tebliğde yer verilen düzenlemelere göre 4490 sayılı Kanunla oluşturulan Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin ve yatların işletilmesinden elde edilen kazançlar, faaliyetin gelir vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde gelir vergisinden, kurumlar vergisi mükelleflerince (dar mükellefler dahil) yapılması halinde kurumlar vergisinden; Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin devrinden elde edilecek kazançlar da gelir ve kurumlar vergisinden istisna olacaktır. Bu istisna, gerçek ve tüzel kişilerin Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıt ettirdikleri gemilerin ve yatların işletilmesinden ve devrinden elde ettikleri kazançları ile sınırlıdır. İstisnanın uygulanabilmesi için gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilen hasıllattan, bu faaliyetlere ilişkin giderlerin düşülmesi suretiyle istisna kazancın tespiti gereklidir. Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesi sonucunda zarar doğması halinde, bu zararın diğer faaliyetlerden elde edilen kazançlardan indirilmesi mümkün değildir. Aynı şekilde, gemiye ait amortisman ve itfa payları da dahil olmak üzere bu faaliyet için yapılan giderler, istisna kapsamı dışında elde edilen kazançlardan indirilemeyecektir. Deniz taşımacılığında, zamana veya yükle bağlı olarak geminin tamamını veya bir kısmını taşıtana tahsis etmek suretiyle yük ve eşya taşıma taahhüt sözleşmeleri kapsamında yapılan "Time-Charter İşletmeciliği" gemi işletmeciliği faaliyeti kapsamında değerlendirileceğinden, söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi gerekmektedir. Ancak, uluslararası gemi siciline kayıtlı gemilerin zamana ve yükle bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi durumunda gemi işletmeciliği faaliyetinden söz edilemeyeceğinden elde edilen kira gelirine istisna uygulanmayacağı tabiidir.

Buna göre, TUGS'a kayıtlı geminin sahibi tarafından zamana ve yüke bağlı olmaksızın doğrudan kiraya verilmesi sonucunda elde edilen kira geliriyle ilgili olarak kiraya veren şirket tarafından kurumlar vergisi istisnasından yararlanması mümkün bulunmamakta olup, geminin kiracıları tarafından işletilmesinden elde edilen kazançların kurumlar vergisinden istisna edilmesi mümkün bulunmaktadır.

Başkası adına Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı olan geminin işletme ve yönetme yetkisinin Gemi İşletme (Standart Zaman Carter) Sözleşmesi çerçevesinde mükellef kurum tarafından devredilmiş olması halinde, time charter işletmeciliği gemi işletmeciliği faaliyeti olarak değerlendirilecek ve bu istisnadan geminin adına kayıtlı olduğu kişi tarafından yararlanılacaktır. Diğer taraftan, yapılan sözleşmenin çiplak kiralama sözleşmesi kapsamında olması halinde ise söz konusu geminin kiraya veren kişi tarafından işletilmesinden söz edilemeyeceğinden, 4490 sayılı Kanunun 12 nci maddesinde yer alan istisnadan söz konusu gemiyi kiracı olarak işleyen kurumun yararlanması mümkün bulunmaktadır.

Bu açıklamalar ışığında:

- i- Yük gemisinin Sakin Denizcilik Nakliyat A.Ş.'ye kiralanması işlemi, istisna kapsamına girse de, faaliyet 50.000TL zarar ile sonuçlandığından, istisna faaliyete ait söz konusu zararın Kurumlar Vergisi matrahından indirilmesi mümkün değildir.
- ii- Yolcu gemisi Mavi Denizcilik Nakliyat A.Ş.'ye çiplak kira sözleşmesi çerçevesinde kiralanması faaliyetinden elde edilen 300.000TL kazanç ise, bu düzenleme kapsamında vergiden bağısk bulunmamaktadır.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Yukarıdaki içerikte veya sonucu içeren yanıt öngörülen (tam) puanı almakla birlikte, konunun yalnızca KDV ve Damga Vergisi açısından değerlendirilmesi hali de puanlanacaktır.

14

YANIT:5

KVK'nın 11'inci maddesinde, kurum kazancının tespiti sırasında örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin indirilmesine izin verilmeyeceği hususu düzenlenmiştir. Bu hükmün çerçevesinde, mükellef kurumun örtülü sermaye niteliğinde borçlanmaları olup olmadığı ile bu kapsamdaki borçlara ilişkin ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderlerin araştırılması gerekmektedir. Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesinde örtülü sermaye; Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır şeklinde tanımlanmıştır. Örtülü sermayenin uygulanmasında; ortakla ilişkili kişinin, ortağın doğrudan veya dolaylı olarak en az % 10 oranında ortağı olduğu veya en az bu oranda oy veya kâr payı hakkına sahip olduğu bir kurumu ya da doğrudan veya dolaylı olarak, ortağın veya ortakla ilişkili bu kurumun sermayesinin, oy veya kâr payı hakkına sahip hisselerinin en az % 10'unu elinde bulunduran bir gerçek kişi veya kurum olduğu, öz sermayenin ise, kurumun Vergi Usul Kanunu uyarınca tespit edilmiş hesap dönemi başındaki öz sermayesini olduğu ilgili maddenin 3 üncü fıkrasında belirtilmiştir. Yine söz konusu maddenin 7'nci fıkrasında; "örtülü sermaye üzerinden kur farkı hariç, faiz ve benzeri ödemeler veya hesaplanan tutarlar, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, gerek borç alan gerekse borç veren nezdinde, örtülü sermaye şartlarının gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır. Daha önce yapılan vergilendirme işlemleri, tam mükellef

kurumlar nezdinde yapılacak düzeltmede örtülü sermayeye ilişkin kur farklarını da kapsayacak şekilde, taraf olan mükellefler nezdinde buna göre düzelttilir. Şu kadar ki, bu düzeltmenin yapılması için örtülü sermaye kullanan kurum adına tarh edilen vergilerin kesinleşmiş ve ödenmiş olması şartı.” hükmü yer almaktadır.

Örtülü sermayeye ilişkin açıklamalar 1 Seri nolu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Tebliğ açıklamaları ve verilen örneklerden de anlaşılacağı üzere;

-Örtülü sermaye hesabında, dönem başı özsermayeyi aşan borç tutarının, aştığı dönem süresince örtülü sermaye hesabında dikkate alınacağı,

-İlişkili kişiler vasıtıyla banka ve finans kurumlarından temin edilerek, aynı şartlarda kısmen ya da tamamen kullandırılan fon ve kaynakların (köprü kredilerin) örtülü sermaye kapsamında değerlendirilemeyeceği,

-Örtülü sermaye uygulamasında, örtülü sermaye dönemine ilişkin kur farkı gelir ve giderlerinin netleştirileceği, kur farkı gelirinin mevcudiyeti halinde bu gelirin kurum kazancının tespitinde dikkate alınmayacağı,

-Kur farklarının dağıtılmış sayılan kar payı içerisinde yer almadığı,

-Borç verenin dar mükellef kurum veya gerçek kişi olması halinde, örtülü sermayeye isabet eden faizler dağıtılmış kar payı sayilarak GVK 94/6'ncı madde uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulacaktır.

Bu düzenlemeler ışığında yapılacak değerlendirme şöyle olmalıdır:

Bankadan yapılan borçlanmalar örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir.

1-31.08.2018 tarihine dek, yapılan borçlanmalar örtülü sermaye kapsamında değerlendirilmeyecektir.

2-Doğa A.Ş. tarafından Karasu A.Ş.'ye 31.12.2016 tarihine dek ana para ödemesi yapılmadığından, söz konusu kaynağı banka kaynaklı temin edilme (Köprü kredi) niteliği ortadan kalkacak ve bu tutar örtülü sermaye hesabında dikkate alınacaktır.

3-Dönembaşı özsermayenin 3 katını aşan kısım olarak $(3.000.000 \times 3) = 9.000.000\text{TL}$, $12.000.000\text{TL}$ 'lik borçlanma ile kıyaslanarak bakiye $3.000.000\text{TL}$, 31.08.2016 tarihi itibarıyle örtülü sermaye hesabında dikkate alınacak tutar olarak saptanacaktır.

4- 31.08.2016-31.12.2016 tarihleri arasında mükellef kurumun örtülü sermaye uygulaması kapsamına girdiği görülmektedir. Bu dönem öncesinde (01.01.2016-31.08.2016 döneminde) tahakkuk ettirilen toplam 650.000TL faiz ve 150.000TL kambiyo gideri dönem giderleri arasında dikkate alınacaktır.

5-Örtülü sermayeye isabet eden faiz ve kur farkı tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

$10.000.000 / 12.000.000 \times 3.000.000 = 2.500.000 / 10.000.000 \times 300.000 = 75.000\text{TL}$ Faiz Gideri,

$2.000.000 / 12.000.000 \times 3.000.000 = 500.000 / 10.000.000 \times 50.000 = 12.500\text{ TL}$ Faiz Gideri,

Olmak üzere toplam 87.500 TL “Faiz Gideri”, örtülü sermaye kapsamında gider olarak kabul edilmeyecektir.

$2.000.000 / 12.000.000 \times 3.000.000 = 500.000 / 10.000.000 \times 160.000 = 40.000\text{ TL}$ Kambiyo Geliri ise dönem kazancının tespitinde dikkate alınmayacağı.

Bu işlem neticesinde, $(75.000 + 12.500 - 40.000) = 47.500\text{TL}$ gider hesaplarından tenzil edilecektir.

Örtülü sermayeye isabet eden 12.500TL faiz, dar mükellef kuruma ödenen kar payı olarak, Ortak Ali AK'a ödenen tutar alacak faizi olarak GVK 94. madde uyarınca vergi tevkifatına tabi tutulacaktır.

Dar mükellef kuruma ödenen kar payından 2016/Aralık vergilendirme dönemi için tevkif edilecek vergi tutarı, $(12.500\text{TL}/0,85) = 14.705,88 \times 0,15 = 2.205,88\text{TL}$ 'dir.

YANIT 6:

i-Temel Açılıma: 3065 sayılı Kanunun (11/1-a) maddesine göre, ihracat teslimleri ve bu teslimlere ilişkin hizmetler KDV'den istisnadır. Aynı Kanunun 12 nci maddesi uyarınca bir teslimin ihracat teslimi sayılabilmesi için aşağıdaki iki şartın gerçekleşmesi gereklidir:

a) Teslim, yurtdışındaki bir müşteriye veya serbest bölgedeki alıcıya ya da yetkili gümrük antreposu işleticisine yapılmalı veya mallar yetkili gümrük antreposu işleticisine tevdi edilmelidir.

3065 sayılı Kanunun (12/2) nci maddesine göre yurtdışındaki müşteri, ikametgâhi, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında olan alıcılar ile yurtçinde bulunan firmanın yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleridir.

Türkiye'de ikametgâhi, işyeri, kanuni ve iş merkezi bulunan firmaların yurtdışında iş yapmak için açmış oldukları büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri kuruluşlar Türkiye'de mukim firmaların yurtdışında kendi adına müstakil olarak faaliyet gösteren şubeleri kapsamındadır. Dolayısıyla, KDV mükelleflerinin yurtdışında iş yapmak için açmış oldukları şube, büro, temsilcilik, acentelik ve benzeri kuruluşlarında kullanmak veya satmak üzere yurtdışına çıkaracakları mallarla ilgili teslimler de kesin ihracat olması koşuluyla ihracat teslimi niteliğindedir.

Serbest bölgedeki alıcı kavramı, ilgili mevzuatları çerçevesinde söz konusu bölgelerde faaliyette bulunan gerçek veya tüzel kişi alıcıları ifade eder.

Ihracat teslimine ait fatura ve benzeri belgelerin yukarıda belirtilen yurtdışındaki müşteri veya serbest bölgedeki alıcı adına düzenlenmesi gereklidir.

b) Teslim konusu mal Türkiye Cumhuriyeti gümrük bölgelerinden çıkararak bir dış ülkeye veya bir serbest bölgeye vasil olmalı ya da yetkili gümrük antreposuna konulmalıdır.

3065 sayılı Kanunun 12 nci maddesi uyarınca, bir serbest bölgedeki alıcıya yapılan ve serbest bölgeye vasil olan teslimler ihracat istisnası kapsamındadır.

52 seri numaralı KDVK Sirküleri ve 2/2009/4 seri numaralı ÖTVK Sirkülerine göre;

1- Yurt içindeki mükelleflerin serbest dolaşımındaki mallarının bu mağazalara tesliminde antrepo rejimi uygulanması söz konusu olmadığından, ÖTV mükelleflerinin bu mağazalara yaptığı teslimlerde Kanunun 7/7 nci maddesine göre istisna uygulanması da mümkün değildir.

ÖTV Kanununda, yurt içindeki imalatçıların mallarının gümrüksüz satış mağazalarına tesliminde ÖTV istisnası uygulanması yönünde başka bir istisna hükmü bulunmamakta olup, Kanunun 10/1 inci maddesine göre, diğer kanunlarda yer alan bu yöndeği istisna ve muafiyet hükümleri ÖTV uygulamasında geçerli değildir.

Bu açıklamalara göre, ÖTV mükellefleri tarafından gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimlerde ÖTV istisnası uygulanması veya ödenen ÖTV'nin iade edilmesi söz konusu değildir. Gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimlerde vergi istisnası veya muafiyeti uygulanacağına dair diğer mevzuatlara göre yapılan düzenlemeler de ÖTV uygulamasında geçersizdir.

- 1- Serbest bölgelerden gümrüksüz satış mağazalarına yapılan teslimler ihracat istisnası kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, gümrüksüz satış mağazalarına teslim edilecek malların serbest bölgedeki alıcılara tesliminde ÖTV hesaplanmalıdır. Bu bağlamda, ÖTV Kanununun 8 inci maddesinin 2 inci fıkrasına göre tecil-terkin uygulaması kapsamında işlem yapılması mümkün değildir.
- 2- Gümrük mevzuatına göre, gümrük antreposu sayılan gümrüksüz satış mağazalarının T.C. gümrük bölgesi içinde faaliyet gösterdikleri kabul edilmektedir. Bu çerçevede söz konusu mağazalara yurt içinden yapılan teslimler, T.C. gümrük bölgesinden geçerek yurt dışındaki bir müşteriye vasil olmadığından, hukucken ihracat teslimi sayılmamaktadır. Dolayısıyla, gümrüksüz satış mağazalarına yurt içinden yapılacak teslimler Katma Değer Vergisi Kanununun 1/1 inci maddesi gereğince katma değer vergisine tabidir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, mükellef kurum tarafından saat ve bakım ürünleri teslimlerinin serbest bölge şubesine değil, bu şubenin KDVK karşısındaki durumu değerlendirilerek/bu şube dolanılarak Gümrük Hattı Dışı Eşya Satış Mağazasına yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu değerlendirme sonucu, yapılan tüm teslimler üzerinden, teslim tarihi itibarıyle KDV hesaplanacaktır.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar: Serbest Bölge ve Gümrük Hattı Dışı Eşya Mağazalarına teslim edilen emtia için ÖTV tahakkuk ve beyanına dair açıklamaların yapılması halinde de puan verilecektir.

YANIT:7

i-Temel Açıklama: 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; (ç) bendinde, taşınır ve taşınmazlar ile hakların Türkiye'de kiralanmasından elde edilen iratların; (e) bendinde de Türkiye'de elde edilen diğer kazanç ve iratların dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratlari üzerinden, bu kazanç ve iratlari avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılabacağı belirtilmiş olup, maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, (c) bendinde gayrimenkul sermaye iratlarından; ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına 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 yapılabacağı hükmeye bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20, 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanunu kapsamındaki faaliyetlerden sağlanacak gayrimenkul sermaye iratlarında % 1, diğer gayrimenkul sermaye iratlarında %20, ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temliki karşılığında nakden veya hesaben yapılan ödemelerde de %20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, Türkiye - Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 1/1/2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olup, gayrimaddi hak bedelleri Anlaşmanın 12 nci, serbest meslek faaliyetleri ise Anlaşmanın 14 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Anlaşmanın 14 üncü maddesinde serbest meslek faaliyetlerinin sadece gerçek kişiler için düzenlenmiş olması nedeniyle, tüzel kişiler tarafından icra edilen serbest meslek faaliyetlerinin Anlaşmanın "İşyeri" başlıklı 5 inci ve "Ticari Kazançlar" başlıklı 7 nci maddeleri kapsamında değerlendirilecektir.

Bu itibarla, Almanya'da mukim şirketin, mükellef kuruma verdiği hizmetler karşılığında elde ettiği kazanç, serbest meslek kazancı niteliği taşıyacağından, Anlaşmanın "Ticari Kazanç" başlıklı 7 nci maddesi kapsamında ele alınacaktır.

Söz konusu Anlaşmanın 7 nci maddesinin birinci fikası uyarınca Almanya mukimi şirketin Türkiye'de, Anlaşmanın 5 inci maddesi kapsamında bir iş yerine sahip olmaksızın elde edeceği gelirleri vergileme hakkı Almanya'ya aittir. Söz konusu gelirin Türkiye'de bulunan bir iş yeri vasıtasiyla elde edilmesi durumunda ise bu iş yerine atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere vergileme hakkı Türkiye'ye ait olacaktır. Anlaşmanın 5 inci maddesinde hangi hallerde diğer devlette bir iş yeri oluşacağı ve oluşmayacağı açıkça belirtilmiştir.

Dolayısıyla, Almanya'da mukim şirketin bahsi geçen hizmetleri personeli vasıtasiyla Türkiye'de sunması halinde, icra edilen faaliyetlerin herhangi bir 12 aylık dönemde toplamda 6 ayı aşan bir sürede veya sürelerde devam etmesi durumunda, Türkiye'de bir iş yeri oluşacaktır. Almanya mukimi şirketin söz konusu faaliyetleri Anlaşma kapsamında ticari kazanç olarak değerlendirilmekle birlikte, bu kazançların Türkiye'de vergilendirilmesi gerekiği durumda, vergilemenin iç mevzuatımızdaki usul ve esaslar çerçevesinde yapılacağı tabiidir.

Türkiye'de icra edilen söz konusu hizmetler dolayısıyla elde edilen gelirlerin iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde vergi tevkifatına tabi tutulması halinde, tevkifat yapmak zorunda olan vergi sorumluları, tevkifat sorumluluğunun doğduğu sırada istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla yukarıda belirtilen toplam altı aylık süre içerisinde kalıp kalmama durumunu bilemeyeceklerinden anılan ödemeler üzerinden vergi tevkifatı yapmaları gerekmektedir. Hizmetin, aynı veya bağlı projeler kapsamında gerçekleştirilmesi durumunda sürenin bir bütün olarak; ayrı projeler kapsamında gerçekleştirilmesi durumunda ise her bir proje süresinin ayrı ayrı dikkate alınması ve her bir projeye ilişkin faaliyetin, söz konusu şirketin Türkiye'ye gönderdiği birden fazla personel tarafından icra edilmesi halinde ise her bir personelin Türkiye'de kaldıkları sürelerin toplamının dikkate alınması gerekmektedir.

Öte yandan, Türkiye-Almanya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması uyarınca Türkiye'de vergiye tabi tutulmaması gereken bir gelir elde edildiyse, Almanya mukimi şirket, tevkifat yoluyla kendisinden alınan vergilerin iadesi için bizzat veya vekilleri aracılığıyla ilgili vergi dairesine başvurabilecektir.

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

Kanunun 30 uncu maddesinde ise dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratlari üzerinden, bu kazanç ve iratlari avanslar da dahil olmak üzere nakden veya

hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılmacı hukmüne yer verilmiş olup, aynı maddenin birinci fikrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fikrasında ise ticarî veya ziraî kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temelliği karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılmacı hukme bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03.02.2009 tarihinden itibaren, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak serbest meslek kazançlarında %5, diğer serbest meslek kazançları ile gayrimaddî hak bedeli ödemelerinde %20 olarak belirlenmiştir.

Öte yandan, Türkiye Cumhuriyeti ile Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması'nda;

"Madde 5 : İşyeri :

...

3. "İşyeri" terimi aşağıdakileri de kapsayacaktır:

a) altı ayı aşan bir süre devam eden bir inşaat şantiyesi, yapım, montaj veya kurma projesi veya bunlara ilişkin gözetim faaliyetleri;

b) bir teşebbüs tarafından, çalışanları veya teşebbüs tarafından bu amaçla görevlendirilen diğer personel aracılığıyla bir Akit Devlette ifa edilen ve herhangi bir 12 aylık dönemde toplam altı ayı aşan bir süre veya sürelerde devam eden (aynı veya bağlı proje için), danışmanlık hizmetleri de dahil, hizmet tedarikleri.

19

...

...

Madde 14: Serbest Meslek Faaliyetleri:

1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir gerçek kişinin serbest meslek hizmetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetleri dolayısıyla elde ettiği, gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilecektir. Bununla beraber, bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer;

a) bu kişi, bu diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip ise; veya

b) bu kişi, bu diğer Devlette, söz konusu hizmet veya faaliyetleri icra etmek amacıyla, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha uzun bir süre kalırsa,

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

Böyle bir durumda, olayına göre, ya yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen gelir ya da yalnızca bu diğer Devlette bulunulan süre içinde icra edilen hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

..." hükümleri yer almaktadır

Uygulamaya dair ayrıntılı açıklamalar 4 Seri Numaralı ÇVÖA Genel Tebliğinde yapılmıştır. Bu hükümler çerçevesinde;

1- Almanya mukimi firmanın Türkiye'ye gelmeksizin icra edeceği geliştirme ve danışmanlık faaliyetleri dolayısıyla elde edeceği gelirleri vergileme hakkı yalnızca Almanya'ya ait olacaktır. Ancak

bu hizmet veya faaliyetler Anlaşmanın 5inci maddesi kapsamında Türkiye'de herhangi bir 12 aylık dönemde 6 ay veya daha uzun bir sürede icra edilirse Türkiye'nin de bu gelirleri vergileme hakkı bulunmaktadır.

2-Almanya mukimi teşebbüslerin Türkiye'de icra edecekleri serbest meslek faaliyeti, bu teşebbüslerin personeli vasıtasyyla Türkiye'de yapacakları serbest meslek faaliyetlerini ifade etmektedir. Faaliyetin Türkiye'de icra edilmesi durumunda, yaptıkları serbest meslek ödemeleri doğduğu sırada, istihkak sahibi teşebbüsün faaliyet icrası amacıyla Türkiye'de herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönemde 6 ay veya daha uzun bir süre kalıp kalmama durumunu bilemeyeceğinden söz konusu ödemeler üzerinden vergi tevkifatını yapmak durumundadırlar.

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

Doğa A.Ş. tarafından 2016 hesap döneminde yapılan tüm ödemeler üzerinden %20 oranında vergi kesintisi yapılacak, 2017 yılı içerisinde işyerinin oluşması için gerekli şartlar taşınmış olduğundan, Almanya mukimi şirket tarafından bu işyerine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi verilecek ve kesilen vergiler mahsup edilecektir.

ii-Farklı Değerlendirme/Açıklamalar:

i-KVK 30'uncu madde ve ÇVÖA Genel Tebliğ düzenlemesi çerçevesinde, herhangi bir süre analizi yapılmaksızın serbest meslek kazancı niteliği üzerinden,

ii-Süre analizinin takvim yılı veya 365 günlük dönem içerisinde yapılması,

hallerini de değerlendirerek KVK tevkifatının tartışıılması

iii- Yalnızca KDVK'nın 9'uncu maddesi kapsamında yanıt verilmesi durumunda da puanlama yapılacaktır.

20

YANIT:8

GVK'nın 61'nci maddesi uyarınca ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.

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

Kurum çalışanlarına, kurum kazancından kurum ya da çalışan performansına göre aktarılan/dağıtılan temettü, prim ve benzeri ödemelerin ücret ödemesi kapsamında değerlendirileceği tabiidir.

Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriley tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler de bu kanunun uygulanmasında ücret sayılmaktadır.

GVK'nın 75'nci maddesinde ise, kurumlar idare meclisi başkan ve üyelerine verilen kar paylarının menkul sermaye iradı (MSİ) olduğu açık biçimde belirtilmiştir.

Bu nedenle, yönetim kurulu başkan ve üyelerine, bu görevlerini icra dolayısıyla ödenen

Ücretlerin dışından doğrudan dönem kazancından (belirli tutar ve oranlarda) başarı ikramiyesi, performans primi ve benzeri içerikte tahakkuk ettirilen kazanç unsurunun menkul sermaye iradı olduğu açıklır.

Kurumların iştirak ettikleri kurumlardaki "doğrudan kendilerine bağlı çalışan ve temsilcileri vasıtasıyla elde etmiş oldukları temettü ve buna benzer ödemeler, KVK'nın 5/1'nci maddesi kapsamında iştirak kazancı istisnası olarak değerlendirilecektir. 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinin 5.1. ayrimında bu yönde açıklamaya yer verilmiştir. Bu kişilere, mensup oldukları kurumlar tarafından yapılacak ödemeler, bu kurum (Demiray A.Ş.) bünyesinde, elde eden kişinin statüsüne göre, ücret yahut menkul sermaye iradı olarak vergilendirilecektir.

Bu açıklamalardan sonuç olarak;

- 1- Yönetim kurulu başkan ve üyelerine yapılan ödemeler MSİ olduğundan %15 vergi kesintisi uygulaması doğrudur. Ancak, 1.176.470TL tutarındaki MSİ ödemesinin dönem giderleri içerisinde tenzili gerekmektedir.
- 2- Çalışanlara yapılan ödeme ücret niteliğinde olduğundan her bir çalışan açısından tahakkuk ettirilen tutarlar GVK 103 ve 94/1 madde kapsamında vergilendirilecektir. GVK94/6'ncı maddesi yapılan kar payı tevkifatı hatalıdır. Çalışanlara ilgili dönem Kurumlar Vergisi beyannamesinin verilme tarihine dek yapılan ücret ödemeleri ilgili dönem kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir.
- 3- Demiray A.Ş. bordrosunda yer alan genel müdür ve yardımcıları için yapılan ödeme, tam mükellef kuruma (Demiray A.Ş.) yapılan kar payı ödemesi niteliğinde olup (elde edenler açısından iştirak kazancı), üzerinden GVK 94/6 düzenlemesi gereği herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacaktır. İlgili ödemenin dönem giderleri içerisinde tenzili gerekmektedir.

2018/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

Revizyon (2. Oturum)

1 Nisan 2018 Pazar – 18.45 (Sınav Süresi 2 Saat)

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

Bu sınavda sorulan sorulara verilen yanıtlarında; Kurumlar Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Gelir Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Damga Vergisi Kanunu Hükümleri ve bu mevzuat grubuna ilişkin ikincil mevzuatın esas alınması gerekmektedir.

Yanıtların, ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte ve yeterli açıklama içerecek biçimde verilmesi gerekmektedir.

Yapılacak değerlendirmede, ulaşılması beklenilen doğru yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve sonuca ulaşılması halinde dahi, tarafınızdan gerekli yerde yapılan vergi kanunlarının lafzi ve ruhu ile uygulamalarına dair yorum ve atıflara, konunun vergisel ele alınış biçimine ve ekonomik delil sisteme dayalı yapılacak değerlendirmelere ve hesaplamalara da, iç tutarlılığına göre puan verilecektir.

Soru içerisinde yer verilen herhangi bir işlem ve 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 hesaplamaları açık biçimde gösteriniz.

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, matrah farkları ile beyan dışı bırakılmış vergi matrahlarını, her bir işlem/tespit bazında vergi türleri itibarıyle ayrı ayrı gösteriniz.

Bu şekilde ortaya konulan matrah farklarına ilişkin tarh edilmesi gereken vergi ve kesilmesi gereken vergi ziyai cezalarını hesaplamayınız.

İlk 8 Soru 1. Oturum'da, 9 ila 11 sorular ise 2. Oturum'da yanıtlanacak olup, puanlama işlemi aşağıdaki gibi olacaktır.

Soru No	Puanı
1	2
2	5
3	5
4	5
5	8
6	5
7	10
8	5
9	25
10	10
11	20

SORU: Beyoğlu Dairesi Başkanlığı'nın 900 100 8855 vergi numaralı mükellefi "Doğa İnşaat, Turizm, Sanayi ve Tic.A.Ş." (İzleyen bölümlerde "mükellef kurum/Doğa A.Ş." olarak ifade edilecektir), liman işletmesi, deniz taşıtları aracılığı uluslararası yük ve yolcu taşınması, her türlü inşaat-taahhüt işleri ve inşaat malzemesi üretim-satışı konusunda faaliyet göstermektedir. Mükellef kurumun 2016 hesap dönemi kayıt, beyan ve işlemlerine dair bilgiler aşağıdaki gibidir.

I-MÜKELLEFE DAİR BİLGİLER:

Statüsü: Halka açık; pay senetleri (%25 kısmı) Borsa İstanbul A.Ş. kotasyonunda işlem görmektedir.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi (KV) Özeti :

2015 Hesap Dönemi (TL)	2016 Hesap Dönemi (TL)
Ticari Bilanço Karı 5.200.000	Ticari Bilanço Karı 10.000.000
KKEG 400.000	KKEG 21.450.000
Performans Prim Karşılığı 250.000	Vadeli İşlem Reeskont 150.000
Özel Amaçlı Kullanılan Araçlara Ait Giderler 50.000	Kıdem Tazminatı Karşılıkları 300.000
Vadeli İşlem Reeskont 100.000	Sponsorluk Harcaması 400.000
	6736 Düzeltme 20.600.000
Diğer İstisna ve İndirimler 250.000	Diğer İstisna ve İndirimler 1.450.000
AR-GE İndirimi 50.000	İştirak Kazancı İstisnası 200.000
Faiz Swap Reeskont 200.000	Sponsorluk İndirimi 400.000
	Bağış ve Yardımlar 50.000
	Bölünme Kaynaklı Devrالinan Geçmiş Yıl Zararı 250.000
	Faiz Swap Reeskont 100.000
	Girişim Sermayesi Fonu İndirimi 200.000
	TUGS Kapsamında Gemi İsl. Kazanç 250.000

Özsermeye Tutarlarına Dair Bilgiler:

Tespit Tarihi	Özsermeye Tutarı (TL)
01.01.2016	3.000.000
31.03.2016	2.500.000
30.05.2016	2.000.000
31.08.2016	2.500.000
31.12.2016	2.000.000

Sermaye Yapısı/İlişkili Kişilere Dair Bilgiler:

Unvanı	Sermaye Payı (%)	Dönem Kurumlar Vergisi Matrahı
Maritime Shipping Found Co	30	Yurt Dışında Yerleşik Tüzel Kişi
Karasu Teknoloji A.Ş.	15	(1.000.000 TL) Zarar /Kurumlar Vergisi Matrahı Oluşmamıştır
Başar Gıda A.Ş.	5	(450.000 TL) Zarar /Kurumlar Vergisi Matrahı Oluşmamıştır
Demiray Lojistik A.Ş.	15	5.000.000 TL
Ali AKIN	10	Gerçek Kişi
Halka Açık	25	
Toplam	100	

Damga Vergisi Beyanname Bilgileri : Damga Vergisi Defteri tasdikli olarak mevcuttur.

Ocak – Aralık / 2016 vergilendirme döneminin damga vergisi beyannameleri boş olarak verilmiştir.

3

Muhtasar Beyanname ve Sorumlu Sifatiyla 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:

-Döviz kurları bilgisi soru içerisinde/işlemlerde yer almaktadır. Kambiyo kar ya da zararının işlem üzerinde özel olarak belirtilmiş olması halinde bu tutarlar; belirtilmemesi halinde dönem sonu değerlemelerinde 1 USD (Amerikan Doları)=1,50 TL, 1 Euro (Avrupa Para Birimi)=2,00 TL olarak dikkate alınacaktır.

-Amortisman hesaplamalarında faydalı عمر 5 yıldır.

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

-İşlemlerde, "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç ve Kontrol Edilen Kurum" işlemleri ihmali edilecektir.

-Almanya-Türkiye arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasına göre, vergi kesinti oranı, (KVK'nın 30'uncu madde kapsamındaki her türlü ödeme üzerinden) %20'dir. Uluslararası mal teslimi ve hizmet ifalarının değerlendirilmesinde ve işyerinin oluşumunda 1 ve 4 seri numaralı ÇVÖA Genel Tebliğ düzenlemeleri genel hükümleri dikkate alınacaktır.

-Mükellef kurum tarafından 2016 hesap dönemi içerisinde (avans kar payı dahil) herhangi bir kar payı dağıtımı yapılmamıştır.

III- DİĞER TESPİTLER:

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

9- Doğa A.Ş.'nin 2016 hesap ve işlemleri üzerinde yapılan denetim esnasında şu belirlemeler de yapılmıştır:

Ankara Bankası A.Ş. ile Doğa A.Ş. arasında 11.01.2016 tarihinde imzalanan "Genel Müteahhitlik Sözleşmesi" kapsamında;

i-Banka merkez binasının çatı yapım işi (**A işi**),

ii-Yenidoğan Şubesinin inşaat işi(**B işi**),

iii-Banka lojmanları otopark, peyzaj ve çevre düzenleme işleri (**C işi**) yer almaktadır.

Tamamı, sözleşme içeriğinden çıkarıldığı biçimde, inşaat işleriyle ilgili olarak aşağıdaki bilgilere ulaşılmıştır:

1-Sözleşme kapsamındaki işlerin tamamlanma süresi, sözleşme tarihinden itibaren 280 gün olarak belirlenmiştir.

2-Sözleşme kapsamındaki işlerin bedeli KDV dahil olmak üzere, **A işi** için 1.200.000 TL, **B işi** için 1.500.000 TL, **C işi** için 500.000 USD'dır.

3-Sözleşme 2 nüsha olarak düzenlenmiş, sözleşme kapsamındaki Damga Vergisinin beyan edilmesi ve ödenmesinden Doğa A.Ş. yükümlü kılınmıştır. Sözleşmede, işin zamanında tamamlanamaması veya terk edilmesi halinde ise 5.000.000USD ceza/ tazminat ödeneceği belirlenmiştir.

4- Sözleşmede, inşaat işlerinden bağımsız olarak Doğa A.Ş.'nin Ankara Bankası A.Ş.'nin şantiyeleri için 2016 yılı için güvenlik hizmeti vereceği ve bu hizmetin bedelinin 500.000TL olduğu belirlenmiştir.

5- "Genel Müteahhitlik Sözleşmesi" ile ilgili olarak kağıtları imza edenler tarafından herhangi bir damga vergisi beyan edilmemiş bulunmaktadır.

6- 10 ve 11.01.2016 tarihi itibariyle TCMB tarafından USD için belirlenen Döviz Alış Kuru: 1,90TL, Döviz Satış Kuru: 2,00TL, Efektif Alış Kuru: 1,95TL, Efektif Satış Kuru 2,10TL, serbest piyasa alış kuru: 2,05 TL, serbest piyasa satış kuru: 2,15TL'dir.

Ankara Bankası A.Ş. ile Doğa İnşaat A.Ş. arasında 20.09.2016 tarihinde düzenlenen ve aynı mahiyette içerik, aynı bedel ve yaptırımları ihtiyaç eden "Ek Protokol" ile yalnızca (**C işi**) ile ilgili olarak işin bitim tarihinin 120 gün uzatılması imza altına alınmıştır.

Sözleşme kapsamındaki işler bütün olarak ya da ayrı ayrı Doğa İnşaat A.Ş. tarafından alt yüklenicilere yaptırılmıştır.

Doğa A.Ş., **A işi** için "Halka Açık" Sağlam Ltd. Şti. ile **B işi** için ise Göçer Ltd. Şti. ve **C işi** için Yapı Ltd. Şti. ile "Alt Yüklenici Sözleşmesi" sözleşmeleri düzenlemiştir. Bu sözleşmeler kapsamında yapılan işlemlere dair bilgiler ise aşağıdaki gibidir.

a- Doğa A.Ş., **A, B ve C İşleri** için yaptığı ödemeler üzerinden, GVK 42, KVK 15/1-a ve GVK 94/3'üncü maddeleri; Ankara Bankası A.Ş. ve Doğa A.Ş., KDVK 9'uncu madde düzenlemeleri uyarınca herhangi bir vergi tevkifatı yapmamışlardır.

b-**A, B ve C İşleri** ile ilgili olarak düzenlenen alt yüklenici sözleşmelerinin damga vergileri, adı geçen (alt yüklenici) tüzel kişiler tarafından beyan edilerek ödenmiştir.

c- **A, B ve C İşleri** için yapılan iş, düzenlenen fatura ve ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir.

İş	Alt Yüklenici	Sözleşme Tarihi	Sözleşme Tutarı (KDV Hariç) TL	İşin Mahiyeti	Hakediş Tarihi	Fatura Tutarı (KDV Hariç)	İşin Bitim Tarihi	Geçici Kabul Tarihi
A İşi	Sağlam Ltd. Şti.	12.01.2016	800.000	Çatı İşleri	14.11.2016	100.000	15.11.2016	20.11.2016
				Çatı İşleri	29.11.2016	200.000	18.11.2016	30.11.2016
				Çatı İşleri	01.12.2016	400.000	28.11.2016	02.12.2016
				Çatı İşleri	28.12.2016	100.000	27.12.2016	29.12.2016
B İşi	Göçer Ltd. Şti.	12.01.2016	120.000	Kaba İnşaat Revizyon	10.03.2016	120.000	11.03.2016	18.03.2016
		15.05.2016	100.000	İzolasyon	15.06.2016	100.000	15.06.2016	19.06.2016
		21.09.2016	120.000	Çatı İşleri	22.09.2016	120.000	23.09.2016	28.09.2016
		30.10.2016	60.000	Elektrik-Mekanik	30.11.2016	60.000	22.12.2016	24.12.2016
		01.01.2017	150.000	Çevre Düzenlemesi	12.01.2017	150.000	18.01.2017	19.01.2017
C İşi	Yapı Ltd. Şti.	12.01.2016	500.000	Peyzaj İşleri 1. Kısım	01.05.2016	50.000	15.06.2016	10.07.2016
				Peyzaj İşleri 2. Kısım	11.08.2016	50.000	15.08.2016	25.08.2016
				Otopark Yapımı	01.10.2016	125.000	11.12.2016	11.12.2016
				Çevre Düzenlemesi	01.12.2016	275.000	25.12.2016	26.12.2016

10- Mükellef kurum tarafından 6736 sayılı Kanun Kapsamında yapılan beyan ve işlemlere dair yevmiye kayıtları şöyledir:

1-----**15.10.2016-----**

102- Bankalar **5.000.000**

01.Malta Valetta Bank 5.000.000

252-Binalar **1.000.000**

01.Antalya 100m2 Konut 1.000.000

549- Özel Fonlar **6.000.000**

Açıklama: 6736 S.K.'nın 7. Maddesi uyarınca para ve taşınmazların işletme kayıtlarına alınması

2-----**15.10.2016-----**

689- Diğer Olağanüstü Gider ve Zararlar **20.600.000**

(Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler)

131- Ortaklardan Alacaklar **20.000.000**

360-Ödenecek Vergi ve Fonlar **600.000**

Açıklama: 6736 S.K.'nın 6

/3. Maddesi uyarınca 31.12.2015 tarihi itibarıyle (işletmede olmayan) ortaklar cari hesabının düzeltilmesi ve %03 vergi hesaplanması

3-----**16.10.2016-----**

549-Özel Fonlar **2.500.000**

331.Ortaklar Cari Hesabı **2.500.000**

Açıklama: 6736 S.K.'nın 7. Maddesi uyarınca işletme kayıtlarına alınan paranın %50'sinin ortaklara dağıtılması

4-----**30.12.2016-----**

549-Özel Fonlar **400.000**

689-Diğer Olağan Gid. Ve Zarar **100.000**

252.Binalar **500.000**

01.Antalya Bina ½ Hissesi 500.000

Açıklama: İşletme kayıtlarına alınan binanın %50'sinin Yönetim Kurulu Başkanının eşine devri.

5-----**31.12.2016-----**

770-Genel Yönetim Giderleri **50.000**

257. Birikmiş Amortismanlar **50.000**

Açıklama: İşletme kayıtlarına alınan taşınmaz için ihtiyacı olarak %1 Amortisman ayrılması

Mükellef kurum temsilcisi konu ile ilgili aşağıdaki açıklamaları yapmıştır:

“31.12.2015 tarihi itibarıyle 131-ortaklar cari hesabında görülen 20.500.000TL'nin 6736 sayılı kanun hükümlerinden yararlandırılan 20.000.000TL kısmı, 11.11.2015 tarihinde işletme aktifinde yer alan iştirak hisselerinin Yönetim Kurulu Başkanı'na satış işleminden kaynaklanmaktadır.

Yönetim Kurulu Başkanı'nın şahsına ait olup Antalya'da konut olarak taşınmaz ve yurtdışı fonlar, işletme sermayesinin güçlendirilmesi amacıyla işletmeye alınmıştır. Ancak, planlanan işler için bu varlıkların %50'sinin yeterli olduğu anlaşılmış ve bakiye tutar işletmeden çıkarılmıştır. Taşınmaz işlemlerinin tamamı, işlem tarihleri itibarıyle SPK Gayrimenkul Değerleme Lisansı bulunan değerlendirme şirketi tarafından yapılan değer tespitlerine göre gerçekleştirılmıştır. Söz konusu değerlendirme raporları incelemeye ibraz edilmiştir.”

11- 2015 yılında tamamen yenilenmiş Üretim Tesisine ait 01.01.2016-09.05.2018 dönemlerini kapsayan 01.01.2016 tarih ve 2016/17 sayılı Kapasite Raporunun PIŞİRME AŞAMASINDA ÜRETİM KAPASİTESİ (YARI MAMÜL ÜRETİMİ HARİC OLMAK ÜZERE) başlıklı bölümünde yer alan veriler şöyledir:

1-Mükellef kurumun yılda **4.348.080 m²/yıl** Yer Karosu üretebilme kapasitesi mevcuttur.

2-Söz konusu kapasitede üretim yapabilmek için, "Ambalaj Malzemeleri İhtiyacı" başlıklı bölümünde yılda **2.800.000 Adet/Yıl (muhtelif ebatlarda)** karton kutu; "Yakıt İhtiyacı" başlıklı bölümünde ise yılda **10.929.600 m³/Yıl** LPG sarf edileceği bilgisi yer almaktadır.

A- Mükellef kurumun 2016 yılı "Yer Karosu" üretimine ilişkin verileri aşağıdaki gibidir:

Yer Karosu Üretim Randımanı				
YARI MAMUL	MİKTAR	BİRİM	TUTAR	
Yer Karosu Üretiminde Giren Yarı Mamül	111.630.187,40	KG	29.062.627,97	
Üretilmiş Yer Karosu Miktarı	79.003.277,78	KG	29.062.627,97	
Fire Miktarı	32.626.909,62	KG	0	

B- Mükellef kurumun üretmiş olduğu Yer Karolarının ebatlara göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

Ebat	1m ² Ağırlığı	Üretim (m ²)	Üretim (Kg)	Üretim Tutarı (TL)	1m ² Fiyatı (KDV Hariç)
40*40	18.75	2.739.148,08	51.359.026,50	18.893.244,97	6,90
45*45	19.95	37.294,87	744.032,66	273.704,39	7,34
50*50	20.00	31.818,24	636.364,80	234.097,04	7,36
60*60	19.80	1.090.637,54	21.594.623,29	7.943.929,93	7,28
30*60	19.90	234.634,70	4.669.230,53	1.717.651,64	7,32
TOPLAM		4.133.533,43	79.003.277,78	29.062.627,97	

C- Mükellef kurum temsilcisi; "Üretimin tamamlanmasını takiben, üretilen ürünleri genelde karton kutularda paketlenerek stokladıklarını ve sattıklarını, kısmen ambalaj malzemesiz satışlarının da olabileceğini, ambalajsız satış birim fiyatlarının da en fazla 40*40 ebat karton kutulu satış fiyatı olabileceğini, tesislerinde mevcut araç ve makine parkı nedeniyle en fazla, kapasite raporunda yer verilen (4.383.080 m²) yer karosu üretebileceklerini" beyan ve ifade etmiştir.

D- 2016 hesap dönemi Yer Karosu üretiminde kullandığı LPG miktarları über aylık geçici vergilendirme dönemleri halinde aşağıdaki gibidir:

Yer Karosu Üretiminde Kullanılan DOĞALGAZ Miktarları				
	1. DÖNEM	2. DÖNEM	3. DÖNEM	4. DÖNEM
	MİKTAR	MİKTAR	MİKTAR	MİKTAR
GAZ TÜKETİM	3.943.605,00	7.256.546,00	9.781.768,00	12.026.993,00

E-2016 hesap döneminde üretilen Yer Karosu ebatları itibariyle, sarf edilen kutuların içerdiği Yer Karosu sayısı ve m² olarak karşılığı aşağıdaki gibidir:

Ambalaj Malzemesi Türü	Adet	m2
60*60 kutuda	4	1,44
50*50 kutuda	4	1
30*60 kutuda	8	1,44
45*45 kutuda	7	1,41
40*40 kutuda	9	1,44

F-Mükellef kurumun 2016 yılında kullanmış olduğu Yer Karosu kutularının miktarları aşağıdaki gibidir.

Kutu Türü	Miktar (Adet)
60*60 Yer Karosu Kutu	749.945,00
50*50 Yer Karosu Kutu	13.044,00
30*60 Yer Karosu Kutu	229.544,00
45*45 Yer Karosu Kutu	69.712,00
40*40 Yer Karosu Kutu	1.856.495,00
TOPLAM	2.918.740,00

G- 24.06.2017 tarihli ve YMM/..... sayılı Yeminli Mali Müşavirlik Kurumlar Vergisi Beyannamesi Tam Tasdik Raporu'na ek Sanayi Odası Bilgi yazısına göre 2016 yılı Yer Karosu üretiminde (Pişirme) fire oranı %26, karton kutu firesi %4-10 olarak belirlenmiştir.

H-Mükellef kurum temsilcisi “2016 hesap döneminde üretimin aksamasına yol açacak makine arızası, üretimin durması gibi herhangi bir olay herhangi bir olumsuz durumun yaşanmadığını” beyan ve ifade etmiştir.

i-Üretim tesisisinde yapılan inceleme ve fiili envanter çalışmasında, tesis içerisinde 2.000.000m³ LPG deposunun bulunduğu, en son LPG'nin (ÖTV ve KDV dahil) 2TL/m³ fiyat ile alındığı, dönem sonu “karton kutu” ve “yer karosu” stoklarının kurum defter kayıtları ile uyumlu olduğu, dönem başı stoklarında karton kutu malzemesi, dönem sonu stoklarında ise (depolarında) LPG bulunmadığı tespit edilmiştir.

CEVAPLAR

YANIT:9

1-KDVK İle İlgili Açıklamalar:

Yapım işleri kapsamında yapılması gereken KDV tevkifatı ile ilgili düzenlemeler, KDV Uygulama Genel Tebliğinin 2.1.3 Ayrıımı ile 63 seri numaralı KDVK Sirkülerinde yer almaktadır.

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

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

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

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

b) Belirlenmiş alıcılar (KDV mükellefi olsun olmasın):

- 5018 sayılı Kanuna ekli cetvellerde yer alan idare, kurum ve kuruluşlar, il özel idareleri ve bunların teşkil ettiğleri birlikler, belediyelerin teşkil ettiğleri birlikler ile köylere hizmet götürme birlikleri,

- Yukarıda sayılanlar dışındaki, kanunla kurulan kamu kurum ve kuruluşları,

- Döner sermayeli kuruluşlar,

- Kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları,

- Kanunla kurulan veya tüzel kişiliği haiz emekli ve yardım sandıkları,

- Bankalar,

- Büyükşehir belediyelerinin su ve kanalizasyon idareleri,

- Kamu iktisadi teşebbüsleri (Kamu İktisadi Kuruluşları, İktisadi Devlet Teşekkülerleri),

- Özelleştirme kapsamındaki kuruluşlar,

- Organize sanayi bölgeleri ile menkul kıymetler, vadeli işlemler borsaları dahil bütün borsalar,

- Yaridan fazla hissesi doğrudan yukarıda sayılan idare, kurum ve kuruluşlara ait olan (tek başına ya da birlikte) kurum, kuruluş ve işletmeler,

- Payları Borsa İstanbul (BİST) A.Ş.'de işlem gören şirketler,

- Kalkınma ve yatırım ajansları.

Okul aile birlikleri ve Sağlık Bakanlığına bağlı aile hekimliği kurumları, Tebliğin (I/C-2.1.3.1/b) ayrimı kapsamında değerlendirilmez.

Belirlenmiş alıcıların birbirlerine karşı yaptıkları teslim ve hizmetlerde (şirketleşenler dahil profesyonel spor kulüplerince yapılanlar hariç), KDV tevkifatı uygulanmaz.

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

Bu bölüm kapsamına aşağıdaki hizmetler girmektedir:

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

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

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

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

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

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

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

1- Belirlenmiş alıcılar olan Ankara Bankası A.Ş. ile Doğa A.Ş. arasındaki yapım işinden (ve bağlantılı diğer işlerden) kaynaklı teslim ve hizmet ifaları üzerinden Ankara Bankası A.Ş. tarafından KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Ancak, KDVK Uygulama Tebliğinin "İşgücü Temin Hizmetleri" başlıklı 2.1.3.2.5. ayrimına göre, belirlenmiş alıcılara verilenler dahil olmak üzere güvenlik hizmetleri de işgücü temini kapsamına girdiğinden KDV tevkifatına tabi tutulacaktır.

2- Belirlenmiş alıcılar olan Sağlam İnşaat A.Ş. ile Doğa A.Ş. arasındaki teslim ve hizmet ifaları üzerinden Doğa A.Ş. tarafından KDV tevkifatı yapılmayacaktır. Soruda Sağlam Ltd. Şti.'nin statüsü "halka açık" olarak belirtildiğinden, gerek belirlenmiş alıcılar üzerinden

yapılacak değerlendirmelere, gerekse Ltd. Şti. unvanlı kurumların (halka açık olamayacakları gereğinden hareketle) teslim ve hizmet ifaları üzerinden Doğa A.Ş. tarafından KDV tevkifatı yapılmalıdır şeklindeki yanıtlar doğru kabul edilecektir.

3- Belirlenmiş alıcılardan olmadıklarından, alt yükleniciler Göçer Ltd. Şti. ve Yapı Ltd. Şti. teslim ve hizmet ifaları üzerinden fatura düzenlenme dönemleri itibariyle toplam;

- Göçer Ltd. Şti için: $550.000 \times 0,18 \times 2/10 = 19.800$ TL,
- Yapı Ltd. Şti. için: $500.000 \times 0,18 = 2/10 = 18.000$ TL KDV tevkifatı, Doğa A.Ş. tarafından yapılmalı ve beyan edilmelidir.

Damga Vergisi İle İlgili Açıklamalar:

1-Ankara Bankası A.Ş. ile Doğa A.Ş. arasındaki sözleşme, 9/8/2016 tarihli ve 29796 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 15/7/2016 tarihli ve 6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda yer alan 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu (DVK) değişikliklerinin yürürlüğe girmesinden önce akdedilmiş olup, vergilendirmede eski hükümler geçerli dikkate alınacaktır.

2-Damga Vergisi Kanunu'nun 5inci maddesinin birinci fıkrasının birinci cümlesi, "Bir nüshadan fazla olarak düzenlenen kağıtlardan, maktu vergiye tabi olanların her bir nüshası ayrı ayrı aynı miktarda; nispi vergiye tabi olanların ise sadece bir nüshası damga vergisine tabidir." şeklinde değiştirilmiştir. Ancak, damga vergisi yönünden vergiyi doğuran olayın ilgili maddenin yürürlük tarihinden (9/8/2016) önce gerçekleşmesi nedeniyle, birden fazla nüsha olarak düzenlenen nispi vergiye tabi kağıtlarda her nüsha üzerinden ayrı ayrı damga vergisi hesaplanacaktır.

3- 6728 sayılı Kanunun 24/b maddesiyle 488 sayılı Kanunun 6ncı maddesinin sonuna, "Pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevkifi, cezai şart gibi bir sözleşmenin müeyyidesi mahiyetinde olan taahhütlerden, başlı başına bir sözleşmeye konu olmadıkça damga vergisi alınmaz." şeklinde fikra eklenmiştir.

60 seri numaralı DVK Genel Tebliğinde açıklanlığı gibi, asıl akit ve işlemle birlikte aynı kağıtta yer verilen pey akçesi, cayma tazminatı, ücret tevkifi, cezai şart gibi bir sözleşmenin yaptırımı olarak belirlenen taahhütlerden damga vergisi alınmayacak, damga vergisi asıl akit konusu işlem üzerinden alınacaktır. Ancak söz konusu taahhütler, ayrı bir kağıtta düzenlenmesi ve başlı başına bir sözleşmeye konu olması durumunda damga vergisine konu teşkil edecektir.

ÖRNEK: (Y) Gıda A.Ş. (kiraya veren) ile (Z) Turizm A.Ş. (kiracı) arasında kira sözleşmesi imzalanmış, sözleşmede kira süresinin 15 yıl, yıllık kira bedelinin 600.000 TL + KDV olduğu ve kiraya verenin yapı kullanma iznini alma yükümlülüğünü yerine getirmemesi durumunda cezai şart olarak 2.000.000 TL ödeyeceği hususları belirlenmiştir.

Söz konusu sözleşmenin 26/5/2015 tarihinde düzenlenmiş olması halinde, 488 sayılı Damga Vergisi Kanununun 6ncı maddesinin ikinci fıkrasında yer alan hüküm gereğince kira sözleşmesi ile cezai şart taahhüdünün birlikte yer olması nedeniyle, kira sözleşmesi için hesaplanan ($600.000 \times 15 \times \text{Binde } 1,89 =$) 17.010 TL damga vergisi ile cezai şartta ilişkin taahhüt için hesaplanan ($2.000.000 \times \text{Binde } 9,48 =$) 18.960 TL damga vergisinin karşılaşılması ve en yüksek vergi alınmasını gerektiren cezai şartta ilişkin taahhüt üzerinden damga vergisi ödenmesi gerekmektedir.

Bu açıklamalar gereği, 09.08.2016 tarihinden önce düzenlenen sözleşme için aynı asıl işlemden kaynaklı sözleşme bedeli ve cezai şart karşılaşılacak olup, en yüksek vergi matrahını oluşturan cezai şart üzerinden vergileme yapılacaktır.

4- DVK'nın 6'ncı madde uyarınca bir kağıtta, birbirinden ayrı birden fazla işlem bulunması halinde, bunların her birinden ayrı ayrı vergi alınacaktır.

5- DVK'nın 14'ncı madde düzenlemesi ve Maliye Bakanlığı tarafından verilen muhtelif özelgelere göre, artan/yeni bir bedel içermeyen yalnızca süre uzatan ek sözleşme/protokol veya kağıtlar ayrıca vergiye tabi tutulmayacaktır. Bu açıdan 20.09.2016 tarihli Ek Protokol üzerinden damga vergisi hesaplanacaktır. İşlemenin, sözleşme süresinin kendiliğinden uzayıp uzaması, ek bedel içerip içermemesi ve muhtelif yargı organları görüşü çerçevesinde değerlendirilerek, ek protokolden damga vergisi alınmaması yönyle tartışılması halinde de puanlama yapılacaktır.

6- Matrahın Tespitinde Uygulanacak Kur: DVK'nın 12 ve 35 seri numaralı DVK genel tebliğ düzenlemeleri uyarınca kağıdın düzenlenme tarihindeki TCMB Euro Döviz Satış Kuru olacaktır. Bu kur, 10 Ocak 2016 tarihli kur olacaktır. Soruda veri fazlalığı yaratmamak amacıyla 10 ve 11 Ocak 2016 tarihli kurlar aynı değerleri içerecek biçimde verilmiştir.

7- Damga Vergisi matrahi olarak belli para KDV hariç tespit edilecektir.

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

9- VUK'un 8'inci madde düzenlemesi uyarınca, özel sözleşmeler vergi mükellefiyetinin ve sorumluluğunun belirlenmesinde dikkate alınmayacağından amacıyla 10 ve 11 Ocak 2016 tarihli kurlar aynı değerleri içerecek biçimde verilmiştir.

Damga Vergisi Hesaplanması:

1.İşlem/İnşaat Faaliyeti: 1.200.000+1.500.000+ (500.000USDX2,00)= 3.700.000 <
(5.000.000X2,00)= 10.000.000TL

2.İşlem/Güvenlik Hizmeti İfasi: 500.000TL

3 Vergi Matrahi: 10.000.000+500.000 x2(nüsha)=21.000.000TLX0,0948= 199.080TL

12

Kurumlar Vergisi Kesintisi İle İlgili Açıklamalar:

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

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

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

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

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

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

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

Ayrıca, 5 sıra no.lu KDVK Sirkülerinde “Konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işleri uygulaması” konu başlığı altında Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebilecek işler sayılmıştır. Burada sadece dar anlamda inşaat kavramının içine giren iş ve işlemler sayılmamış, bunlar dışında “elektrik trafosu”, “kombi”, “çelik kapı” vs. gibi malzemeleri de saymak suretiyle uygulamaya açıklık getirerek malzemelerin tedariki ve montajı da inşaat ve onarım işi olarak sayılmıştır. Bu suretle yapılan inşaat taahhüt işleri uygulamasında Bayındırlık ve İskan Bakanlığının görüşü çerçevesinde inşaat taahhüt işi kapsamında değerlendirilebilecek işler sayılmış, bu şekilde ortaya çıkan ihtilaflara son verilmiştir.

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

Bu bağlamda A, B ve C işleri, GVK'nın 42'nci maddesinde tanımını bulan inşaat işi niteliğindedir.

2- A işi, yıllara sari niteliği haiz olmadığından GVK 42 madde kapsamında değerlendirilmeyecek ve KVК'nın 15'nci maddesi uyarınca yapılan ödemeler üzerinden Doğa A.Ş. tarafından tevkifat yapılmayacaktır.

3- Maliye Bakanlığı tarafından verilen;

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

13/03/2013 tarih ve 19341373-120[ÖZELGE-2012/7]-29 sayılı

22/02/2012 Tarih ve B.07.4.DEF.0.64.10.00-193/03-1 sayılı

28/02/2013 Tarih ve 38418978-120[42-12/28]-166 sayılı

25/10/2010 Tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-42-42 Sayılı

30/07/2013 Tarih ve 62030549-125[6-2012/256]-1133 Sayılı

13/05/2013 Tarih ve 38418978-125[15-13/2]-444 Sayılı

4.10.2014 Tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4046-28/46410 Sayılı

23/08/2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.06.16.01-09-GVK-42-32-664 Sayılı

16/09/2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-GVK 42-1601 Sayılı

22/02/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.99.16.02-GVK-42-62 Sayılı

Özelgelerde yer alan ortak açıklama çerçevesinde; farklı işler için ayrı ayrı sözleşme düzenlenmesi işin bütünlüğünü bozmamakta olduğu, yapılan işin kısımlara ayrılmasının iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluğu, bütünlük arz edip etmediği, yapılan sözleşmede ayrı ayrı teslim ve geçici kabulün öngörülüp öngörülmediği, her bir kısım için ayrı bir süre ve bedel belirlenip belirlenmediği gibi durumlar dikkate alınarak değerlendirme yapılması icap etmektedir.

B işi, alt yüklenici ile farklı işleri içeren muhtelif sözleşmeler düzenlenmek suretiyle ayrı ayrı taahhüt işlerini içerir niteliğinde görünse de, bütünlük ve devamlılık arz eden yapısı ile yillara sari inşaat niteliği kazandığından 10.03.2016 tarihinden itibaren yapılan tüm ödemeler (toplam 550.000TL olarak) üzerinden KVK'nın 15'inci maddesi uyarınca vergi tevkifatı yapılacaktır.

4-C işi, 20.09.2016 tarihli ek protokol ile 01.10.2016 tarihi itibarıyle yillara sari inşaat niteliği kazandığından, bu tarihten itibaren yapılan hakediş ödemeleri (1.10.2016 tarihindeki 125.000TL ve 01.11.2016 tarihindeki 275.000 TL) üzerinden KVK'nın 15'nci maddesi uyarınca Doğa A.Ş. tarafından vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

5-B ve C işlerinin bütünlük analizi çerçevesinde Doğa A.Ş. açısından yillara sari inşaat niteliği kazanmasından ötürü, Ankara Bankası A.Ş. nezdinde de benzer analizin yapılması ve bu işlerin Ankara Bankası A.Ş. tarafından da GVK 42'nci madde düzenlemesi kapsamında değerlendirilmesi de yapılabilecektir.

6-Ayrıca, soruda tanımlı işlerin, işin bütünlüğünün dışında, münferiden GVK'nın 42'inci maddesi kapsamında yillara sari inşaat ve onarım işi olup olmadığına dair değerlendirmenin yapılması halinde de puan verilecektir.

14

YANIT 10:

6736 Sayılı Kanunun 7'nci maddesi ile 1 seri numaralı Genel Tebliğin VII-Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılmasına Dair Hükümler başlıklı Bölüm açıklamaları çerçevesinde;

1- 6736 sayılı Kanunun 7'nci maddesi uyarınca, gelir veya kurumlar vergisi mükellefleri sahip oldukları, Yurt dışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile Türkiye'de bulunan ancak kanuni defter kayıtlarında yer almayan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçları ile taşınmazlarını 31/12/2016 tarihine kadar kanuni defterlere kaydedebileceklerdir.

2-Bu düzenleme kapsamında işletme kayıtlarına alınan varlıklar için herhangi bir oran ya da tutarda vergi ödenmeyecektir.

3-Yurtdışında bulunan para, altın, döviz, menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının fiziken Türkiye'ye getirilmesi ya da Türkiye'deki bankalarda ve aracı kurumlarda açılmış bulunan hesaplara transfer edilmesi gerekmektedir.

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

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

İşletmeye kayıt yapılırken, taşınmazların rayiç bedelinin TL karşılığı, diğer varlıkların ise Vergi Usul Kanununun iktisadi işletmelere dahil kıymetleri değerlemeye ilişkin hükümlerine göre tespit edilen değerleri esas alınacaktır.

Tebliğin bu bölümünün uygulanmasında rayiç bedel, söz konusu taşınmazların sahiplerince belirlenen alım satım bedeli olup bu bedelin gerçek durumu yansıtması gerekmektedir.

Gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince sahip olunan ve kanuni defterlere kaydedilen varlıklar, dönem kazancının tespitinde gelir unsuru olarak dikkate alınmayacaktır. Ayrıca, söz konusu varlıklar dağıtılabılır kazancın tespitinde dikkate alınmaksızın işletmeden çekilebilecektir.

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, yurt içinde bulunan ve defterlerine kaydettikleri kıymetleri için pasifte özel bir fon hesabı açacaklardır. Bu fon, sermayeye eklenebileceği gibi ortaklara da dağıtılabilecektir. Fon hesabında tutulan bu tutarlar, işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde vergilendirilmeyeceği gibi 193 sayılı Kanunun 81'inci maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 18, 19 ve 20 nci maddeleri uyarınca gerçekleşecek birleşme, devir ve bölünme hallerinde de vergilendirilmeyecektir.

4-Ayrıca söz konusu varlıklara ilişkin tutarların, kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ortaklara dağıtılması hâlinde kar dağıtımına bağlı stopaj yapılmayacak, gerçek kişi ortaklar ile kurumlar vergisi mükellefi olan ortaklar tarafından elde edilen bu tutarlar da vergilendirmeyecektir.

İşletmeye kaydedilen bu varlıkların daha sonra elden çıkarılmasından doğan zararlar, gelir veya kurumlar vergisi uygulaması bakımından gelirin veya kurum kazancının tespitinde gider veya indirim olarak kabul edilmeyecektir.

Defter kayıtlarına intikal ettirilen taşınmazlar hakkında 213 sayılı Kanunda yer alan amortismanlara ilişkin hükümler uygulanmayacaktır.

5-1-6736 sayılı Kanunun 6/3 maddesi uyarınca, bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 31/12/2015 tarihi itibarıyla düzenleyecekleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ile işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını, Kanunun yaymlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonu olan 30 Kasım 2016 tarihine kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltmelerine imkân sağlanmaktadır.

Kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa ve ortaklardan alacaklar mevcudu için ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmeyecek ayrıca kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

6736 sayılı Kanun ile açık biçimde işlem, defter kayıtlarında alacak ve borç olarak görülen tutarların “131- Ortaklardan Alacaklar” ve “331-Ortaklara Borçlar” hesabından çıkışının yapılması şeklinde olacaktır. “131- Ortaklardan Alacaklar” ve “331-Ortaklara Borçlar” hesabında görülen ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla olmuş olan ortaklardan alacak ile ortaklara borçlar arasında net alacak kalanının varlığıdır. Bir başka ifade ile ortağın, işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) olmuş olan, işletmeye borcunun işletmeden olan alacağından fazla olması gerekdir. Bu işleme hesap kodu farklı olsa da, yıl içerisinde bu hesaplardan çeşitli ticari ve mali nedenlerle çıkarılarak aynı mahiyette yer alan ve (örneğin alınan çekler, alınan avanslar gibi) diğer hesaplarda izlenen fonların da konu edilmesi gereği düşünülmelidir.

“131- Ortaklardan Alacaklar” ve “331-Ortaklara Borçlar” hesabında görülen ve işletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya olmuş olan) doğmuş olan ortaklardan alacak ile ortaklara borçlar arasında net alacak kalanının işletme kayıtlarında düzeltilmesi; “689 Diğer Olağan Dışı Gider ve Zararlar” hesabına borç kaydı yapılmak suretiyle yapılacaktır. Beyannamenin düzenlenmesi sırasında kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınması gereklidir. Doğrudan gider yazılmasını işaret eden bu işlem, işletmelerin sermaye yapısı ve rasyolarını bozacak nitelikte görülmektedir.

Kanunun 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrasının (3) bendi hükmü uyarınca, kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan kasa ve ortaklardan alacaklar mevcudu için beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmayacaktır. Ancak bu tutarın kaynaklandığı dönem ve işlemin mükellefler tarafından tevsik ve ispat edilmesi zorunludur.

Bu bağlamda;

1-Malta'da açılmış bulunan banka hesabına yatırılmış bulunan paraların 31.12.2016 tarihinde dek fiziken Türkiye'ye getirilmesi ya da Türkiye'deki bankalarda açılmış bulunan hesaplara getirilip getirilmediğinin değerlendirilmesi, gerekmektedir.

2- Türkiye'ye getirilsin ya da getirilmesin işletme kayıtlarına alınan paranın %50'sinin işletmeden çekilmesinde vergisel bir sorun bulunmamaktadır. Ancak bu fonların Türkiye'ye getirilmediğinin ortaya konulması halinde, söz konusu fonlar, 6736 sayılı Kanunun 7'nci maddesi kapsamında vergi incelemesinden yahut herhangi bir araştırma, kovuşturma, soruşturma ve incelemeden bağışık tutulmayacaktır.

3-Taşınmazlar sermaye artışında kullanılmadıkça ortaklara satış yoluyla işletmeden çekilebilir. Ancak taşınmaz satışlarından kaynaklı zararlar ile amortisman ve benzeri giderler dönem kazancından indirilemez. İşlemin vergi Matrahına etkisi $100.000\text{ TL} + 50.000\text{ TL} = 150.000\text{ TL}$ dir.

4-İşletme kayıtlarına alınan taşınmazın %50 payının ortak eşine devri satış işlemi olarak kabul edilecek; bu işlemde ayrıca %18 KDV hesaplanacaktır.

5-Ortaklar cari hesabında yer alan ve 6736 sayılı kanunun 6/3 maddesi hükmünden yararlanılarak beyan edilen 20.000.000TL, alacak, işletmenin esas faaliyetinden kaynaklı olup (fiktif olmayıp) düzeltme işlemine konu edilemeyecek niteliktedir. Söz konusu alacak ile ilgili işlemin iptali (verginin olası tarhiatlara 6183 sayılı kanunun 23'üncü maddesi düzenlemesi dikkate alınarak mahsup edilmesi/iadesi) ile alacak tutarı ile ilgili finansman hizmeti ifası ve (soru içerisinde istenilmemekle birlikte her halukarda) transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım hükümleri çerçevesinde konunun değerlendirilmesi ve hesaplanacak (mahrum kalınan kazanç kısmı üzerinden) Kurumlar Vergisi, ifa edilen finansman hizmetine bağlı olarak KDV ve GVK 94/6 madde düzenlemesi gereği kar payı tevkifi yapılması gereklidir.

YANIT 11:

Verilecek yanıtın matematiksel bir işleme dayandığı, bu (matematiksel) işlemin de hareket noktası alınacak ilk verinin tespiti ve diğer verilerin bu veri bağlamında değerlendirmeye tabi tutulması nedeniyle (verilen zaman aralığında) birden fazla yanıt üretilebileceği gerçeği göz önüne alındığında aşağıdaki yanıt seçenekleri puanlanacaktır.

Komisyonumuzca randıman çözümlemesine yönelik alternatif yaklaşım, çözümleme ve hesaplamalar, "Farklı Açıklama ve Değerlendirmeler" başlığı altında olarak gösterilmiştir.

i-Temel Açıklama: 2016 hesap döneminde mükellef kurumca üretilen Yer Karosu miktarı 4.133.533,43 m², bu üretim için sarf edilmiş olunan karton kutu sayısı ise 2.918.740,00 adettir. Yine mükellef kurum pişirme üretimi aşamasında 12.026.993,00 m³ LPG tüketimi yapmıştır. Üretim işlemi sonucunda, (Yer Karosu üretiminde) fire oranı %29,23 olarak gerçekleşmiştir.

Modernize edilmiş tesis için 2016 hesap döneminde ilk defa kullanılan Kapasite Raporu verilerine bakıldığından ise, kurumun üretim tesisinde yılda 4.348.080 m²/yıl Yer Karosu üretileceği görülmektedir. Bu üretim için mükellef kurumun sarf edeceği karton kutu sayısı ise yine kapasite raporunda 2.800.000 adet olarak belirtilmiş olup, bu üretim için tüketebileceği LPG miktarı ise (YALNIZCA PiŞİRME AŞAMASINDA) 10.929.600 m³/Yıl olarak raporlanmıştır. Sanayi odalarınca belirlenen fire oranı (PiŞİRME AŞAMASINDA) ise YMM tam tasdik rapor ekinden de çıkarıldığı gibi, %26'dır.

Mükellef kurum, yalnızca PiŞİRME AŞAMASINDA" LPG tüketim kapasitesini 1.097.333 m³ yapmıştır. Kapasite raporunda belirlenenden daha yüksek LPG kullanımımasına karşın tam kapasitesinin $(4.348.080,00 - 4.133.533,43) = 214.546,57$ m² altında kalan bir üretim gerçekleştirılmıştır. Kapasite raporuna göre, randıman çalışmasında temel veri olarak LPG kullanımı dikkate alındığında, 1m³ LPG kullanımı ile 0,40m² (**=10.929.600 / 4.348.080**) Yer Karosu üretilecektir. Bu durumda kapasite raporunda belirlenenden fazla (1.097.333 m³) LPG kullanımı sonucu en az $(1.097.333 \times 0,40) = 436.547,70$ m² Yer Karosunun kayıtdışı üretilip satılmış olduğunu söylemek mümkün olabilecektir; ancak kapasite raporunun, mükellef kurumun beyanı, yapılan fiili envanter çalışması ve firmanın 2016 itibarıyle yenilenmiş üretim tesisi bilgileri de dikkate alınarak ve tüm bilgilerin tam kapasite çalıştığı (vardiyalar dahil) esasına göre verilmiş olduğu kabul edilerek, kapasite fazlası üretim yapılamayacağına karar verilecektir. Bu bağlamda 1.097.333m³ LPG'nin üretimde kullanılmış olduğunu kabulü mümkün olmayacaktır. Fazla kullanılmış görülen LPG'nin, (dönem sonu stoklarında (depolarında) LPG bulunmadığı saptandığından hareketle) üretim dışı amaçlarla kullanıldığı hususu değerlendirmeye alınacaktır. Bu durumda, randıman hesaplamalarında fire ve ambalaj malzemesi kullanımı yönünden değerlendirme yapılacaktır.

-Mükellef kurumun kapasite raporunda belirtilen miktarlar temel alınarak yapılan hesaplamada; 4.348.080 m²'lik Yer Karosu üretimi için 2.800.000 adet karton kutuya ihtiyaç duyuluyorsa, 4.133.533,43 m²'lik üretim için ne kadar karton kutu gereği hesaplanmış ve yapılan hesaplama sonucunda kullanılması gereken karton kutu sayısı 2.661.840 adet olarak tespit edilmiştir. Bu hesaplama birlikte mükellefin kullanmış olduğu 2.918.740 adet karton kutu karşılaşıldığında 256.900 adet karton kutunun mükellef kurum tarafından fazladan kullanıldığı görünmektedir. Fazladan kullanılan karton kutu ile fazladan üretilmiş $(4.133.533,43 / 2.661.840) = 1,55 \times 256.900 = 398.936$ m² Yer Karosu paketlenebilir ki, bu da $4.133.533,43 + 256.900 = 4.532.469,79$ m² yer karosu üretimine demektir. Ancak bu da kapasitenin üzerinde bir üretimin olduğunu göstermektedir ki randıman çalışmasında kurumun kapasite raporunun doğru olduğundan hareketle tam kapasite çalıştığı durumu kabul edilerek hesaplama yapılması doğru olacaktır. Üretim tesisinin durumu ve yapılan fiili envanter çalışması ile dönem sonu karton kutu stoğunun da bulunmadığı verilerinden yararlanılacaktır. Bu durumda mükellef kurum tarafından, üretim tesisi, tam kapasite ile çalışsa bile kullanılması gereken karton kutudan $(2.918.740 - 2.800.000) = 118.740$ adet fazla kutu kullanılmıştır.

Mükellef kurumun kapasite raporu verileri temel olarak alındığında; 4.348.080 m²'lik Yer Karosu için 2.800.000 adet karton kullanımı gerekiyorsa 118.740 adet karton kullanımı için ne kadar

Yer Karosu gerektiği orantılanarak yapılan hesaplamada bu miktara denk gelen Yer Karosu üretim miktarı 184.389 m²'dir.

LPG ve ambalaj malzemesi kullanılarak yapılan randıman çalışmasında fiili fire yerine sanayi odası tarafından belirlenmiş bulunan fire oranları da dikkate alınmalıdır.

-**Yer Karosu randımanı (fireye göre):**

Yer Karosu Üretim Randımanı			
Yarı Mamul	Miktar	Birim	Tutar
Yer Karosu üretiminde giren	111.630.187,40	KG	29.062.627,97
Üretilmiş Yer Karosu Miktarı	82.606.338,68	KG	29.062.627,97
Fire	29.023.848,72	KG	0
%Fire	26		-

Mükellef kurumun kayıtlarından üretmiş olduğu Yer Karosu miktarı Kg'dan m²'ye çevrildiğinde ($4.133.533,43 / 79.003.277,78 = 0,0523$ kg/m²) değişim oranı olarak bulunmaktadır. Tespit etmiş olduğumuz bu miktarı yeni hesapladığımız üretilmiş Yer Karosu miktarıyla dikkate aldığımızda $82.606.338,68 * 0,0523 = 4.320.311,51$ m² üretime denk gelmektedir. Bu hesaplama aynı zamanda, kapasite raporunda yer verilen tam kapasite üretimine de (**4.348.080 m²/yıl**) uygun bulunmaktadır. Bu durumda fire oranı %29,23 değil, %26 olarak dikkate alındığında, mükellef kurumun, ($4.320.311,51$ m² – $4.133.533,43$ m² =) $186.778,08$ m² Yer Karosu üretim ve (dönem sonu stoklarının kayıtlara uygun olarak saptandığı tespit edildiğinden) kayıt dışı satış farkı ortaya çıkmaktadır. Bu miktar karton kutu kullanımı dikkate alınarak yapılan randıman çalışmasına da ayrıca yakın sonuç vermektedir. Bu hesaplama mükellef kurum temsilcisinin satışlarının bir kısmının ambalaj malzemesi olmaksızın gerçekleştirilebildiği yönündeki ifadesine de uygunluk göstermektedir. Ayrıca bu bakış açısı, doğrudan ambalaj malzemesi, yardımcı malzeme ve enerji sarfyatından gidilerek yapılan randıman çalışmalarının vergisel sonuçlarına dair verilen (idare aleyhine) Danıştay Kararlarına da uygun düşmektedir.

Randıman hesaplamalarında ilave bir maliyet unsuru dikkate alınmayacaktır.

Mükellef kurum kayıt dışı satış hasılatı için karton kutu sarfyatının fire oranları içerisinde değerlendirilmesi uygun bulunmaktadır. Ambalaj malzemelerinin belirli bir kısmının satılabilceği yönündeki aksi değerlendirme de, VUK'un 3'üncü maddesi çerçevesinde tartışılmaması halinde doğru kabul edilmektedir.

Mükellef kurumun üretimini gerçekleştirdiği yer karosunun kayıtdışı satışından kaynaklanan hasılat aşağıdaki gibi (satışı yapılan emtianın kayıtlı satış oranları dikkate alınmak kaydıyla) tespit edilecektir.

Ebat	Üretim (m ²)	Üretim Yüzdesi	Kayıt Dışı Satış Tutarı	1m ² Fiyatı (KDV Hariç)	Kayıt Dışı Hasılat	KDV
40*40	2.739.148,08	0,662665036	123.771,30	6,90	854.021,99	153.724
45*45	37.294,87	0,009022516	1.685,21	7,34	12.369,43	2.226,497
50*50	31.818,24	0,007697589	1.437,74	7,36	10.581,77	1.904,719
60*60	1.090.637,54	0,263851148	49.281,61	7,28	358.770,13	64.578,62
30*60	234.634,70	0,056763712	10.602,22	7,32	77.608,23	13.969,48
TOPLAM	4.133.533,43		186.778,08		1.313.351,55	236.403,3

Ayrıca akaryakıt depolarında yer almayan ve üretime sevk edilmemiş bulunan 1.097.333 m³ LPG'nin işletme dışına çıkarıldığı (kayıtdışı olarak satıldığı) tespit edilmiştir. Söz konusu emtia, emsal bedel üzerinden değerlendirerek satışa konu edilecek, (ÖTV ve KDV dahil) (2 x 1.097.333 m³)= 4.194.666TL üzerinden gerekli ÖTV, KDV ve Kurumlar Vergisi tarhiyatları da yapılacaktır.

Kayıtdışı hasılat üzerinden GVK 94'üncü madde kapsamındaki kar payı dağıtımına dair değerlendirme, soru üzerinde ortakların statüsüne dair bir belirleme yapılmadığından gerçek kişiler ve tüzel kişiler açısından (GVK 94/6 ve KVK 5/1-a) düzenlemeleri çerçevesinde genel olarak açıklanmalıdır.

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

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

Bu husus, her iki oturuma dair soru kitapçığında;

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

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

Bu yaklaşımı koşut olarak, vergi hukuku ve uygulamalarına dair zengin idari, yargışal, teknik ve hukuki düzenleme, karar, yorum ve analizin mevcudiyeti baz alınarak, katılımcıların bilgi ve deneyimleri ile vergisel işlemlere taraf olanların yorum, değerlendirme ve analizlerinin de puanlamaya konu edileceği yine, her iki oturuma dair soru kitapçığının giriş kısmında;

“Yanıtların, ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte ve yeterli açıklama içerecek biçimde verilmesi gerekmektedir.

Yapılacak değerlendirme, ulaşılması beklenilen doğru yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve sonuca ulaşılması halinde dahi, tarafınızdan gerekli yerde yapılan vergi kanunlarının lafzi ve ruhu ile uygulamalarına dair yorum ve atıflara, konunun vergisel ele alınış biçimine ve ekonomik delil sistemine dayalı yapılacak değerlendirmelere ve hesaplamalara da, iç tutarlılığına göre puan verilecektir.” Denilmek suretiyle ilan edilmiştir.

Üretim ve randıman çözümlemesine yönelik 11.'inci soru bu kapsamda yer almaktadır.

Sorunun, 11'inci ve son soru olarak yer olması ve önceki sınavlara özgü puanlamadan farklı olarak 20 puan üzerinden değerlendirilmesinin nedeni de bu bakış açısı olmaktadır.

Randıman hesaplanmasımeye yönelik soru, analiz, hesaplama ve incelemelerde doğruya en yakın sonuca ulaşabilmek önemli olsa da, taraflarca;

- i- VUK'un 3, 30/6, 134, 171, 227, 242 ve benzer madde düzenlemelerinin işlerliği,
- ii- Yargı kararları ışığında yargışal bakış açısının olaya etkisi,

- iii- Baz alınacak temel hareket noktasının ne olacağı sorusuna verilecek yanıt ki bunlar; a-hammadde b-yardımcı malzeme, c-yarı mamül, d-enerji sarfiyatı, e-kapasite bilgileri/fire oranları, f-beyan ve ifadeler, g-parasal işlemler, h-karşılık inceleme yoluyla alım-satım zinciri içerisinde bulunan 3. Kişi üzerinden alınan bilgiler, i-sektörel bilgiler/emsaller, j-defter ve kayıtlardaki diğer ilişkili ya da ilişkili olabilecek bilgi ve işlemler, k-üretim ve satış zincirinin bir aşaması veya bir mamül için yapılacak fiili envanter gibi bilgiler ya da bunların birden fazlasının birlikte değerlendirilmesi, olabilmektedir.

Gerek kamu görevlileri, gerekse meslek mensupları tarafından bugüne dek gerçekleştirilen mesleki çalışmalarında, mükellef kurumlara ait olup, (yukarıda yer verilen) farklı veriler hareketle, (birbiriyle çelişik sonuçlara ulaşılmasına yol açan nitelikte) çok farklı üretim/randıman sonuçlarına ulaşılabilirliği çoklukla gözlenmiş, tespit edilmiştir.

Randıman çözümlemesine yönelik soruda; mükellef kurumun tüm üretim/satış sürecinin "YALNIZCA PİŞİRME AŞAMASI" (tek aşama) baz alınmıştır. Bu aşamanın kendi içerisinde değerlendirilmesi ve yorumlanması yeterli/gerekli üretim, kapasite, stok, fire bilgileri soruda verilmiş, yukarıda kısaca yer verilen bilgiler çerçevesinde değerlendirmenin/çözümlemenin katılımcılar tarafından yapılması beklenilmiştir.

VUK'un 3'üncü madde düzenlemesi ve muhtelif yargı kararları ışığında, mevcut veriler işlenilerek/kullanılarak PİŞİRME AŞAMASI'nın değerlendirilmesi ve yorumlanması, muhtelif hesaplamaların/yanıtların katılımcılar tarafından verilmesi olasıdır.

Bu (11.'inci) sorunun hazırlanması ve yönetilmesinde temel amaç, katılımcıların, bu verileri kullanarak yalnızca ulaştıkları matematiksel sonuç üzerinden değil, ileri düzey vergi hukukçusu/uygulayıcısı olarak bu analitik değerlendirme ve yorumlamayı yapabilmeleri bağlamında değerlendirilmektir.

Soruda yer verilen veriler tam olarak kullanılarak, yukarıda (ve soru kitapçığında) belirtilen kapsam ve vergisel sınırlar dahilinde iç tutarlılığı olan herhangi bir seçenekin yanıt olarak verilmesi/değerlendirilmesi halinde, 11.'inci soru için öngörülen puan yanıt sahibine verilecektir.