



## 2023/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

### Revizyon

03.06.2023 Cumartesi - 16.00 - 19.30 ( 3,5 Saat )

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

- Uyarı!**
- [1] Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerekiğinde sınav görevlilerine başvurunuz. (Bu soru kağıdı toplam 8 (sekiz) sayfadan oluşmaktadır.)
  - [2] Cevap kağıdı üzerine, "not talep eden ifadeler" veya "cevap dışında herhangi bir şey" yazılması yasaktır. Bu kurala aykırı davranışın adayların kağıtları değerlendirme dışı bırakılacaktır.
  - [3] Bu sınav 7 sorudan oluşmaktadır.

Verilecek yanıtlarında; Kurumlar Vergisi Kanunu (VKV), Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Gider Vergileri Kanunu (BSMV), Damga Vergisi Kanunu (DVK), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK), Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ve Kaynak Kullanımını Destekleme Fonu (KKDF) düzenlemeleri ile (<http://www.gib.gov.tr> internet sitesinde yayılmış özelgeler dahil olmak üzere) bu düzenlemelere ilişkin mevzuatın esas alınması gerekmektedir.

Yanıtların, ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte ve yeterli açıklama içerecek biçimde verilmesi gerekmektedir. Gerekçesi ortaya konulmaksızın ya da ilgili düzenlemeye atıf yapılmaksızın yalnızca, "istisnadır, maaftır, beyan edilmez, beyan edilir, vergiye/tevkifata tabidir, vergiye/tevkifata tabi değildir" şeklinde yapılan açıklamalara puan verilmeyecektir. Yanıt içerisinde, sorulan soru bir bütün olarak alınmamalı, ilgili kanun maddesi (adaylara dağıtılan kitapçık içerisinde tamamen alıntılanarak) doğrudan yazılmamalıdır. Yapılacak değerlendirmede, ulaşılması beklenilen (doğu) yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve/veya farklı sonuca ulaşılması halinde de, katılımcı tarafından vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile uygulamalarına dair yapılacak yorum ve atıflara, konunun vergisel ele alınış biçimine ve ekonomik delil sisteme dayalı yapılacak değerlendirmelere ve hesaplamalara da, iç tutarlılığına göre puan verilecektir.

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

Soru bazında puan dağılımı aşağıdaki gibi belirlenmiş bulunmaktadır.

Soru No	Puanı	Soru No	Puanı
1	10	5	10
2	15	6	10
3	20	7	25
4	10		



**SORULAR/VERİLER**

**I-MÜKELLEFE DAİR BİLGİLER:**

Mükellef Ünvanı: Lorca Grafik Kitap Basım, Yayın ve Dağıtım A.Ş.

Vergi Dairesi/Vergi Kimlik No Büyük Mukellefler Vergi Dairesi Başkanlığı; 777 777 7777

Hesap Dönemi: 2021 Hesap Dönemi.

Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özeti :

Ticari Bilanço Kartı	10.900.000,00
<b>KKEG</b>	<b>308.750,00</b>
7326 Sayılı Kan. 6. Md. (Stok Afi)	300.000,00
<b>KVK 11/1-i Finansman Gider Kısıtlamasına Konu Tutar</b>	<b>8.750,00</b>
<b>İstisna ve İndirimler</b>	<b>10.585.000,00</b>
KVK 5/1-ç Emisyon Primi	7.000.000,00
KVK 10/1-i Nakdi Sermaye Artışı İnd.	285.000,00
<b>KVK Geç. 14 Md. Kur Korumalı Mevduat Kambiyo Kaz.</b>	<b>3.300.000,00</b>
<b>Kurumlar Vergisi Matrahı</b>	<b>623.750,00</b>

**Sermaye Yapısı/İlişkili Kişilere Dair Bilgiler:**

Ünvanı	Sermaye Payı (%)	İlgili Dönem Kurumlar Vergi Matrahı
Ran Cartoons Books OOO.	30	Rusya Federasyonu'nda Yerleşik Tüzel Kişi
Gölge Grafik Roman Yayın A.Ş.	30	Türkiye'de Yerleşik Tam Mukellef Kurum
Atila CANSEVEROV	10	Azerbaycan'da Yerleşik Gerçek Kişi
Edip İLHAN	20	Türkiye'de Yerleşik Gerçek Kişi
Ivan TURGENYEV	10	Ukrayna'da Yerleşik Gerçek Kişi

**Damga Vergisi Beyanname Bilgileri:** Damga Vergisi Defteri tasdikli olarak mevcuttur. Ocak - Aralık / 2021 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 vergiye tabi işlemeler/matraha dair bilgilere, gerekli olması durumunda soru içerisinde yer verilmiştir.

**II-DİĞER BİLGİLER:**

**Kur Bilgileri:** Döviz kurlarına dair bilgiler soru içerisinde/işlemlerde yer almaktadır. Kambiyo kar ya da zararının işlem üzerinde özel olarak belirtilmiş olması halinde bu tutarlar; belirtilmemesi halinde ise dönem sonu değerlemelerinde kurlar, 1 USD (Amerikan Doları)= 13,00 TL. 1 Avro (Avrupa Para Birimi)= 15,00 TL olarak dikkate alınacaktır.

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

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



**TÜRMOB**

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

**Çifte Vergilendirmeyi Önleme (ÇVÖA):** İngiltere-Türkiye, Rusya Federasyonu-Türkiye, Ukrayna-Türkiye ve Azerbaycan-Türkiye arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarına göre vergi kesinti oranı, (KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamındaki her türlü ödeme üzerinden) %10'dur. Uluslararası mal teslimi ve hizmet ifalarının değerlendirilmesinde ve işyerinin oluşumunda 1 ve 4 seri numaralı ÇVÖA Genel Tebliğ düzenlemeleri genel hükümleri dikkate alınacaktır.

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

#### **Özsermaye ve Kullanılan Yabancı Kaynak Tutarına Dair Bilgiler:**

Tespit Tarihi	Özsermaye/Özkaynak Tutarı (TL)	Yabancı Kaynak Tutarı (TL)
01.01.2020	3.000.000,00	3.500.000,00
01.01.2021	3.500.000,00	4.000.000,00
31.12.2021	2.000.000,00	11.000.000,00

#### **III-SORULAR VE BAĞLANTILI TESPİTLER:**

Mükellef kurumun 2021 hesap dönemi yevmiye defterine yapmış olduğu bazı kayıtlar ile (3. kişilerden elde edilenler dahil) defter kayıtlarının dayanağı diğer bilgiler aşağıdaki gibidir. Söz konusu işlemleri, (**Geçici Vergi hariç olmak üzere**) vergi kanunları ve vergi uygulamaları bağlamında değerlendiriniz.

**İŞLEM 1:** Lorca Grafik A.Ş. tarafından (10.03.2021 tarihinde çıkarılan ve beher itibarı değeri 1.000,00TL olan 10.000 adet hisse senedi ile temsil edilen) 10.000.000,00TL tutarında nakdi sermaye artışı gerçekleştirılmıştır. Artırılan sermaye karşılığı hisse senetlerinin tamamı, 3.1.700,00TL üzerinden 3'üncü kişilere satılmış/ihraç edilmiştir.

Hisse senedi ihracına dair yapılan masrafın VUK'un 326'ncı maddesi düzenlemesi uyarınca beş yılda eşit taksitlerle iifa edilmesine karar verilerek, ilgili masrafının 2021 hesap dönemine isabet eden (40.000,00TL) kısmı, 2021 hesap dönemi amortisman gideri olarak dikkate alınmıştır. İşlemlerle ilgili olarak yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

102 BANKALAR HS.	16.800.000,00
262 KURULUŞ VE ÖRG. GİDERLERİ HS.	200.000,00
500 SERMAYE HS.	10.000.000,00
520 HİSSE SENETLERİ İHRAÇ PRİMLERİ HS.	7.000.000,00

Hisse senedi ihraç primi hesabında izlenen 7.000.000,00TL'nin 4.000.000,00TL kısmı mükellef kurum tarafından geçmiş yıl zararlarının mahsubunda kullanılmış, bakiye 3.000.000,00TL'sinin ise 31.10.2021 tarihinde sermayeye eklenmesine karar verilmiştir. Banka hesaplarında yer alan 16.800.000,00TL tutar üzerinden, KVK'nın 10/1-i bendi düzenlemesine özgü 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinde yer verilen örnek ve açıklamalara uygun biçimde yapılan hesaplama ile 285.000,00TL nakdi sermaye artırımı indiriminden de ayrıca yararlanılmış bulunmaktadır.

**İŞLEM 2:** Mükellef kurum tarafından 2021 hesap dönemi içerisinde gerçekleştirilen bazı mali ve ticari işlemlere dair bilgiler aşağıdaki gibidir. İşlemlere dair soruda yer verilenlerin dışında işletme kayıt ve belgeleri arasında başkaca ticari, mali ve/veya finansal bilgi/veri/belge bulunamamaktadır.

**A-** Yönetim Kurulu tarafından ortaklara kar payı avansı olarak 500.000,00TL, dağıtımasına karar verilmiş olup, söz konusu avans tutarı 23.01.2021 tarihinde ortaklara nakden ödenmiştir. İşleme dair 22.01.2021 tarihinde yapılan yevmiye kaydı aşağıdaki gibidir.

131-ORTAKLARDAN ALACAKLAR HS.	500.000,00
331-ORTAKLARA BORÇLAR HS.	434.782,00
360-ÖDENECEK VERGİLER VE FONLAR HS.	65.218,00
Avans kar payı dağıtımını nedeniyle %15 vergi tevkifatı	

Ortaklara ödenen avans kar payları, işletmenin finansal yapısının güçlendirilmesi amacıyla 2021 hesap döneminde kar payı dağıtılmayacağı yönünde alınan karar uyarınca, 31.12.2021 tarihinde geri çağrılmış bulunmaktadır.

**B-** Lorca Grafik A.Ş. ile Uyar Dağıtım A.Ş. arasında 01.02.2021 tarihinde akdedilen "Barter Sözleşmesi" ile belirlenen koşullar gereği; Lorca Grafik A.Ş. tarafından 2021 yılında basımı/satışı yapılan kitapların tamamının içerisinde Uyar Dağıtım A.Ş. logolu kitap ayraçları konulmuş, Uyar Dağıtım A.Ş. tarafından da Lorca Grafik A.Ş. için (kitap başına 10 TL olarak) belirlenen 2021 yılı dağıtım ücretleri sabitlenmiş ve hesap dönemini içerisinde herhangi bir dağıtım/birim fiyat artışı yapılmamıştır.

**C-** Kamuya yararlı dernek statüsü olmayan, Kurumlar Vergisi ve KDV mükellefiyeti bulunmayan "Tükenmez Kalemler Derneği"nin düzenlediği "2021 Genç Yazarlar Ödül Töreni ve Gala Gecesi'nin" gerçekleştirilmesi için gerekli olan 100.000,00TL, (düzenlenen dernek makbuzu karşılığı) adı geçen derneğe nakden ödenmiş ve 760-Satış, Dağıtım ve Pazarlama Giderleri Hesabına kaydedilmiştir. Taraflar arasında düzenlenen sözleşme uyarınca, Dernek tarafından bastırılan davetiyelerin üzerinde, Tören'in, "Lorca Grafik Kitap Basım" sponsorluğunda gerçekleştirildiğine dair ibareye de yer verilmiştir.

**İŞLEM 3:** Mükellef kurum tarafından yurt dışında yerlesik kişi ve kurumlardan alınan mal teslim ve hizmet isaları, yurt dışında yerlesik kurumlara verilen hizmetler ve yapılan teslimler ile karşılıklı olarak yapılan ödemelere dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Ödemeler üzerinden KVK, GVK, KDVK düzenlemeleri uyarınca herhangi bir vergi kesintisi yapılmamıştır. Ödemelerin tamamı, 2021 hesap döneminde ilgili gider hesaplarına kaydedilmiştir.

**A-** Rusya'da yerlesik ilişkili kişi Ran Cartoons Books OOO. dan, matbaa tesislerinin bakım ve reorganizasyonu işi için, 01.01.2020 tarihinde, 2 yıl vadeli ve yıllık %1 (yüzde bir) faiz oranıyla 10.000.000,00 TL tutarında kredi kullanılmıştır. 2021 yılına isabet eden faiz tutarı olan 100.000,00TL, 31.12.2021 tarihinde tahakkuk ettirilmiş ve ödenmiştir.

**B-** Türkiye'de yayımlanacak 5 (beş) adet kitabın, orijinal dillerinden İngilizce'ye çevrilimeleri amacıyla İngiltere'de yerlesik Arthur C. DOYLE'den 01.01.2021-31.08.2021 tarihleri arasında çeviri hizmeti alınmıştır. 2022 yılı basım programına alınan kitapların çevirisisi için kitap başına 50.000,00TL olmak üzere toplam 250.000,00TL, çevirilerin tamamlandığı 12.08.2021 tarihinde adı geçenin banka hesabına yatırılmış bulunmaktadır. 2021 Yılı Editorial Kurul Toplantısı'nda alınan karar gereği basımından vazgeçilen 3 (üç) adet kitabı için yapılan ödemeler de dahil olmak üzere çeviri hizmeti için ödenen tutarın tamamı, 740-Hizmet Üretim Maliyetleri hesabına kaydedilmiştir.

**C-**Türkiye'de yerleşik gerçek kişi Tekin ARAL'dan 2021 yılında basımı yapılan 1 adet kitap için kapak tasarımları ve kitap içi illüstrasyon hizmeti alınmıştır. Herhangi bir usulde gelir vergisi mükellefiyeti bulunmayan Tekin ARAL'a bu iş için 31.05.2021 tarihinde 30.000,00TL ödeme yapılmıştır.

**D-**Azerbaycan'da yerleşik Gogol Digital Transport Ltd. adlı şirketten mükellef kuruma ait verilerin bulut ortamında depolanması/saklanması hizmeti (abonelik tesisi ile) satın alınmış, bu hizmet karşılığı 2021 yılı için belirlenen (yıllık) 125.000,00TL abonelik bedeli, 01.01.2021 tarihinde avans olarak ödenmiştir. 10.01.2021 tarihinde, saklanan bazı eser ve grafiklerin, yeterli dijital güvenlik koşullarının sağlanamaması nedeniyle Deep Web üzerinden çalındığının anlaşılması üzerine, Gogol Digital Transport Ltd. tarafından mükellef kuruma 150.000,00TL tazminat ödemesi taahhüt edilmiştir. 31.12.2021 tarihi itibarıyle Gogol Digital Transport Ltd. cari hesabında yer alan bakiye 25.000,00TL, Diğer Olağan Gelir ve Karlar hesabında kayıt altına alınmıştır.

**İŞLEM 4:** Mükellef kuruma 17.06.2021 tarihinde gönderilen bir elektronik iletide, iş akdi 31.05.2021 tarihinde sona ermiş bulunan ve iletinin tarihinde şirket çalışanı olmayan "Merkez AVM Şubesi Satış Müdürüne" yönelik aşağıdaki şikayetlere yer verilmiştir.

"Merkez AVM'de faaliyette bulunan Mağazanız Satış Müdürü tarafından, 31.05.2021 tarihinde şirketim adına satın almak istedığım 25.000,00TL değerindeki yazıcı seti için, aktif kampanyanızın bulunduğu, kampanya kapsamında ödenmeyi nakit olarak yapmam halinde etiket fiyatı üzerinden 5.000,00TL net indirim uygulanarak yazıcı setini 20.000,00TL'ye satın alabileceğim ifade ve teklif edilmiştir. Kampanyadan yararlanarak, 20.000,00TL ödeme adı geçen kişiye Mağaza Kasasında nakit olarak yapılmış ve yazıcı teslim alınmıştır. Faturanın kurumsal eposta adresime gönderileceği söylenmesine ve aradan yaklaşık 15 günlük bir süre geçmiş olmasına karşın, herhangi bir fatura tarafımıza iletilememiştir."

Bildirim üzerine şirket denetçileri tarafından, söz konusu mağazanın depo, kasa ve muhasebe kayıtları üzerinde yapılan araştırmalarda, aşağıdaki eylem ve işlemlerin de adı geçen Mağaza Satış Müdürü tarafından gerçekleştirilmiş olduğu anlaşılmıştır.

1- Şube kamera görüntülerinin izlenilmesinde, şikayetci konu satışın belirtildiği biçimde yapıldığı görülmüş, ancak şube kayıt ve hesaplarında, maliyet bedeli 20.000,00TL olan yazıcı setine dair herhangi bir satış ve tahsilat kaydı saptanmamıştır.

2- 2010 yılında şirket aktifine alınan ve kendisine zimmetlenen dizüstü bilgisayar, iş akdi feshinde iade edilmemiştir.

3- 31.05.2021 tarihli mağaza envanter çalışması tutanaklarında, Satış Müdürü tarafından nem kayaklı olarak 10 Ansiklopedi seti için değer düşüklüğü belirlemesi yapılmıştır. Toplam değeri 100,00TL olarak yeniden belirlenerek kayıt altına alınan 10.000,00TL maliyetli 10 adet ansiklopedi setinin, internette faal alışveriş siteleri üzerinden kendi adına açtığı dükkan üzerinden 25.000,00TL bedel ile aynı gün satışa konu etmiş olduğu belirlenmiştir.

4- Onarım talebi ve/veya garanti koşullarının yerine getirilmesi amacıyla Mayıs ayı boyunca tüketiciler tarafından şubeye teslim edilen (satış fiyatı KDV dahil) 50.000,00TL değerindeki muhtelif türdeki emtiyanın işletme depo ve atölyelerinde bulunmadığı görülmüştür.

Bu belirlemelerin sonucu olarak Mağaza Müdürü adına, "Fazminat Bedeli" açıklamasıyla ve faydalı ömrü süresi tamamlanmış olan dizüstü bilgisayar hariç olmak üzere toplam  $(20.000,00 + 10.000,00 + 50.000,00) = 80.000,00$  TL bedeli ihtiya eden fatura düzenlenmiştir. 31.12.2021 tarihi itibarıyle fatura bedeline dair adı geçen herhangi bir tahsilat yapılmamıştır.

**İŞLEM 5:** Mükellef kurum tarafından 2021 hesap döneminde gerçekleştirilen (diğer) finansal işlemlere dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Bu sorunun değerlendirilmesinde, soru setinin 3/A seçeneğinde yer verilen finansal işlem de dikkate alınacaktır.

**A-** Bir ticari işletmeden 10.04.2021 tarihinde alınan 500.000 USD tutarındaki avans, dayanak emtia satışının 16.05.2021 tarihinde gerçekleştirilmesi sonucu olarak kapatılmış, döviz kurundaki değişim nedeniyle oluşan 50.000,00 TL kur zararı, 656-Kambiyo Zararları hesabına kaydedilmiştir.

**B-** Türkiye'de yerleşik ANA BANK A.Ş.'den 10.02.2021 tarihinde kullanılan 500.000,00TL işletme kredisinin 480.000,00TL kısmı, aynı tarihte ilişkili kurum Gölge Grafik Roman A.Ş.'ye aktarılmıştır. Kullanılan kredi için 2021 yılında bankaya ödenen 50.000,00TL tutarındaki faizin 48.000,00TL kısmı ile kredi kullanımına dair yüklenilen toplam 15.000,00TL tutarındaki masraf ve komisyon ödemesinin tamamı da adı geçen kuruma (tahakkuk tarihleri itibarıyle) yansımıştır. Düzenlenen yansıtma faturasında KDV hesaplanmamıştır.

**C-** Uluslararası kağıt piyasasındaki fiyat dalgalanmaları nedeniyle, kağıt ithalatının yapıldığı Azerbaycan'da yerleşik Paper Import/Export Ltd. adlı şirket tarafından, 31.12.2021 tarihinde, 2021 yılı işlemlerine dair 40.000,00TL tutarında fiyat farkı faturası düzenlenmiştir.

Mükellef kurum tarafından, Türkiye'de yerleşik bankalarda açılmış bulunan muhtelif mevduat hesapları nedeniyle, 2021 yılı içerisinde, 30.000,00TL faiz geliri elde edilmiş bulunmaktadır.

Gerçekleştirilen finansal işlemler sonucu olarak, KVKK'nın 11/1-i bendi düzenlemesi kapsamında  $(100.000,00-30.000,00) \times (4.000.000,00-3.500.000,00/4.000.000,00) \times \%10 = 8.750,00\text{TL}$ , olarak hesaplanan finansman gideri, KKEG olarak Kurumlar Vergisi Beyannamesine dahil edilmiştir.

**İŞLEM 6:** Mükellef kurumun 31.12.2021 tarihi itibarıyle ANA BANK A.Ş.de açılmış bulunan döviz hesabında 1.500.000,00 USD bulunmaktadır. Söz konusu hesabın dönem içi işleyişine dair bilgiler aşağıdaki gibi tablolaştırılmıştır.

İşlem Tarihi	İşlem	Tutar (USD)	İşlem Kuru	Tutar (TL)
08.08.2021	Gelen EFT	2.000.000	8,00	16.000.000
15.09.2021	Döviz Satış	1.000.000	10,00	10.000.000
20.11.2021	Döviz Satış	500.000	10,00	5.000.000
15.12.2021	Döviz Alış	1.000.000	14,00	14.000.000

Kurum tarafından, KVKK'nın Geçici 14'üncü madde düzenlemesinden yararlanmak amacıyla döviz hesabında yer alan 1.000.000 USD'nın 15.01.2022 tarihinde TL mevduata dönüştürülmesine karar verilmiştir. Düzenleme kapsamında mükellef kurum tarafından aşağıdaki vergisel hesaplama yapılmış bulunmaktadır.

Dönüşüme Tabi Tutar	:	1.000.000 USD
Uygulanan Kur	:	8,00 TL
31.12.2021 Değerleme Kuru	:	13,00 TL
Kur Farkı Geliri	:	5.000.000,00 TL
Dönüşüm Oranı	:	%66
Vergiden Bağışık Tutar	:	3.300.000,00 TL

İŞLEM 7:

A- 7326 sayılı Kanun'un 6'ncı madde düzenlemesi uyarınca, işletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia, makine ve demirbaşların varlığına ilişkin olarak 31.07.2021 tarihinde yevmiye defterine aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

153- TİCARİ MALLAR HS.	200.000,00
(MUHTELİF TÜRDE 4.000 ADET KİTAP)	
150- İLK MADDE VE MALZEME HS.	100.000,00
(10 TON I. HAMUR KAĞIT)	
253-TESİS, MAKİNE VE DEM. HS.	300.000,00
(2 ADET BASKI MAKİNESİ KARŞILIĞI 150.000,00 x 2)	
689-DİĞER OLAĞAN GİD. VE ZARAR HS.	36.000,00
525-EMTİA ÖZEL KARŞILIK HS.	300.000,00
526- TESİS, MAK. VE DEM ÖZEL KARŞILIK HS.	300.000,00
360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.	36.000,00
360.01- Hesaplanan KDV 36.000,00	

Kayıt ve beyan konusu işlem ile ilgili olarak yapılan diğer bilgiler ise şöyledir.

1-Kayıtlara alınan emtia ve demirbaşların değeri, işletme kayıtlarında bu tarih itibarıyle mevcut aynı neviden emtia ve demirbaşların "bildirim (31.07.2021) tarihindeki ağırlıklı ortalaması maliyetleri" dikkate alınarak belirlenmiştir.

2-Sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen 36.000,00TL KDV'nin hesabında, teslimleri vergiden bağışık olan kitaplar hariç, beyana konu iktisadi kıymetlerin toplam 400.000,00TL olarak belirlenen değeri dikkate alınmıştır.

3- Sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenecek 36.000,00TL KDV'nin tamamı dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmıştır.

B- Bildirime konu baskı makinelerinden (1) bir adedi 31.12.2021 tarihinde 30.000,00TL'ye satılmıştır. Söz konusu satışa ilişkin olarak aşağıdaki kayıtlar yapılmıştır.

102- BANKALAR HS.	35.400,00
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	150.000,00
253-TESİS, MAKİNE VE DEM. HS.	150.000,00
679-DİĞER OLAĞAN GEL. VE KARLAR HS.	30.000,00
391- HESAPLANAN KDV HS.	5.400,00
526- TESİS, MAK. VE DEM ÖZEL KARŞILIK HS.	150.000,00
257- BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR HS.	150.000,00

C- 525 ve 526 numaralı hesaplarda izlenilen bakiye 450.000,00TL özel karşılık tutarı, 31.12.2021 tarihinde Ortaklar Cari Hesabı kullanılarak kayıtlardan çıkarılmıştır.

D- 31.12.2021 tarihinde yapılan kaydi ve fiili envanter çalışmasında, 7326 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi düzenlemesi kapsamında bildirime konu (4.000 ADET) KİTAP ve (10 TON İ. HAMUR) KAĞIT türü emtianın 31.12.2021 tarihü itibariyle işletme stoklarında yer almadıkları ve bildirim tarihinden envanter tarihine dek bu neviden imalata sevk edilen/satışa konu edilen herhangi bir emtia da bulunmadığı işletme denetçileri tarafından saptanmıştır.

E- 7326 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi düzenlemesi kapsamında, "KAYITLARDA YER ALDIĞI HALDE İŞLETMEDE BULUNMAYAN KASA MEVCUDU VE ORTAKLARDAN ALACAKLAR HESABI" ile ilgili olarak 31.07.2021 tarihinde aşağıdaki kayıt yapılmıştır.

---

689-DİĞER OLAĞAN GİD. VE ZARAR HS.	3.090.000,00
136- DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HS.	500.000,00
100- KASA HS.	2.500.000,00
360-ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR HS.	90.000,00

---

Kayıt ve beyan konusu işlem ile ilgili olarak yapılan açıklamalar ise şöyledir.

- 1- Beyan edilen tutar üzerinden %3 (yüzde üç) vergi hesaplanmış bulunmaktadır.
- 2- 31.07.2021 tarihü itibariyle 131-ORTAKLARDAN ALACAKLAR hesabının borç bakiyesi 100.000,00TL'dir. 8
- 3- 100-KASA hesabının muavin kayıtlarının tetkikinde ise, hesap borç bakiyesinin, 31.12.2020 tarihli İşletme Bilançosunda 1.000.000,00TL, bildirim tarihi olan 31.07.2021 tarihü itibariyle ise 2.500.000,00TL olduğu görülmüştür. 31.07.2021 tarihinde KASA hesabına 331-ORTAKLARA BORÇLAR hesabı kullanılarak 1.500.000,00TL borç kaydı yapıldığı saptanmıştır.

2023/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı  
Revizyon

03.06.2023 Cumartesi – 16.00 - 19.30 ( 3,5 Saat )

**PUANLAMA YAPILIRKEN DİKKATE ALINAN TEMEL İLKELER:**

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

## SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

### YANIT 1

Anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları hisse senetlerinin itibarı değeri üzerinde elden çıkarılmasından doğan kazançlar” “hisse senedi ihraç primi” veya “emisyon primi” olarak adlandırılmaktadır. Kurumlar Vergisi Kanunu'nun (KVK) 5/(1)-ç maddesinde, anonim şirketlerin kuruluşları ve sermayelerini artırdıkları payların itibarı değeri üzerinde çıkarılmasından doğan kazançların kurumlar vergisinden müstesna olduğu belirtilmiştir.

İstisna, anonim şirketlerin portföylerinde bulunan başka şirketlere ait hisse senetlerinin elden çıkarılmasından sağlanan kazançları ise kapsamamaktadır

Tekdüzen Muhasebe Uygulama Genel Tebliğinde (TMSUGT) ise çıkarılan hisse senetlerinin primli satışından kaynaklanan tutarların hisse senedi ihraç primi olarak sermaye yedekleri grubunda gösterilmesi gereği belirtilmiştir.

Tekdüzen Muhasebe Hesap Planı açıklamalarına göre emisyon primleri, “520-Hisse Senedi İhraç primleri” adı altında sermaye yedeği olarak muhasebeleştirilmekte ve gelir olarak nitelendirilmemektedir.

Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) primli paylar adı altında 347'inci maddede emisyon primine ilişkin aşağıdaki düzenleme yapılmıştır.

“İtibarı değерinden aşağı bedelle pay çıkarılamaz. Payların itibarı değerinden yüksek bir bedelle çıkarılabilmeleri için esas sözleşmede hüküm veya genel kurul kararı bulunmalıdır”.

Yine TTK'nın 466/1'inci maddesine göre , “hisse senetlerinin çıkarılmasında, çıkışma masrafları indirildikten sonra, itibari kıymetten fazla olarak elde edilen hasılatın iftalara veya yardım ve hayır işlerine sarf edilmeyen kısmı”nın umumi yedek akçeye ekleneceği hükme bağlanmıştır. Buna göre, elde edilen primin,

- a. Çıkarılma giderleri,
- b. Yok edilme yani itfa karşılıkları,
- c. Hayır amaçlı yapılan ödemeler,

İçin kullanıldıktan sonra kullanılmamış kısmı genel kanuni yedek akçelere eklenir.

TTK'nın 519/2'nci maddesinde emisyon primlerinin kullanılmamış bulunan kısmının genel kanuni yedek akçeye ekleneceği ifade edilmiştir. Genel kanuni yedek akçeler ise TTK'nın 519/3'üncü maddesine göre sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşmadığı takdirde, sadece zararların kapatılmasına, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmeye veya işsizliğin önüne geçmeye ve sonuçlarını hafifletmeye elverişli önlemler alınması için kullanılabilir.

TTK'nın “İç Kaynaklardan Sermaye Artırımı” başlıklı 462/1'inci maddesine göre; esas sözleşme veya genel kurul kararıyla ayrılmış ve belirli bir amaca özgülenmemiş yedek akçeler ile kanuni yedek akçelerin serbestçe kullanılabilen kısımları ve mevzuatın bilanço konulmasına ve sermayeye eklenmesine izin verdiği fonlar sermayeye dönüştürülerek sermaye iç kaynaklardan artırılabilir.

462/2'nci maddesine göre ise artırım genel kurul veya yönetim kurulu kararının ve esas sözleşmenin ilgili maddelerinin değişik şeklinin tescili ile kesinleşir. Tescil ile mevcut pay sahipleri mevcut paylarının sermayeye oranına göre bedelsiz payları kendiliğinden iktisap ederler. Bedelsiz paylar üzerindeki hak kaldırılamaz ve sınırlandırılamaz; bu haktan vazgeçilemez.

Emisyon primlerinin sermayeye ilavesi TTK'nın 462. ve 519'uncu maddeleri çerçevesinde mümkündür. Bu durumda sermayeye ilave edilebilecek tutar ancak sermayenin/çıkarılmış sermayenin yarısını aşan kısmıdır.

Emisyon primlerinin sermayeye ilavesi, sermaye artırımı yapan şirket için kurumlar vergisi açısından vergilemeyi gerektirmez.

Emisyon primleri, doğrudan bilançonun “Öz Kaynaklar” bölümüne muhasebeleştirildiğinden ve gelir tablosu hesaplarıyla ilişkilendirilmediğinden öncelikle beyannamenin “KKEG” satırına ilave edilerek ve daha sonra “Zarar Dahi Olsa İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde yer alan “Emisyon Primi Kazancı” satırında gösterilmelidir. Gelir tablosu hesaplarında yer verilmeyen emisyon primi kazancının KKEG olarak kurumlar beyannamesine ilave edilmemesi halinde dönem vergi matrahının azalmasına ve dolayısıyla vergi ziyaına sebebiyet verilecektir.

Emisyon primi ortaklık kazancı sayılmadığından kâr payı olarak da pay sahiplerine dağıtılamamaktadır.

**Gelir İdarei Başkanlığı'nın (GİB) 20/10/2015 tarih ve 62030549-125[6-2014/105]-88462 sayılı özelgesi** örnek olsun, gerek daha önce sermayeye ilave edilmiş olan, gerekse sermayeye ilave edilmeden bilanço kalemlerinde takip edilen emisyon primlerinin ortaklara dağıtılması durumunda, ortakların hukuki statüsüne göre KVК'nın 15 ile 30.'uncu maddeleri ile GVК'nın 94/6'ncı maddesi kapsamında vergi kesintisi yapılmalıdır.

**GİB tarafından verilen 23/07/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.16.01-KVK 9-2227 sayılı özeldeye özetle,** “VUK’un 298.’inci maddesi çerçevesinde hisse senedi ihraç primlerinin enflasyon düzeltmesine tabi tutulması neticesinde oluşan enflasyon farklarının, düzeltme sonucu oluşan geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi mümkün olup bu durumda herhangi bir vergileme yapılmaz” denilmektedir.

**GİB tarafından verilen 16/05/2016 tarih ve 62030549-125[15-2015/289]-59069 sayılı diğer bir özelde** de TTK düzenlemelerine atıfla, “kanuni yedek akçe konumundaki emisyon primlerinin zararları karşılamak amacıyla kullanılması mümkün olup zaten bu amaca özgülenmiştir. Emisyon priminin geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi işleminin kar payı dağıtımını olarak değerlendirilmemesi ve kar dağıtımına bağlı tevkifat yapılmaması gereklidir.” Açıklaması yapılmıştır.

Özelge metni örnek mahiyetinde olmak üzere aşağıya alınmıştır.

**“Konu: Emisyon priminin geçmiş yıl zararlarına mahsup işleminin kar dağıtımına bağlı tevkifata tabi olup olmayacağı”**

İlgide kayıtlı özelge talep formunda, Şirketinizin öz kaynak hesaplarında 2009 ve 2012 yıllarında gerçekleşen primli sermaye artışı nedeniyle emisyon primi tutarının ..... TL olduğu ve Şirketiniz teknik iflas sınırında olduğu için emisyon priminin geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmek istenildiği belirtilerek emisyon priminin geçmiş yıl zararlarına mahsup işleminin kar dağıtımına bağlı tevkifata tabi olup olmayacağı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde, anonim şirketlerin kuruluşlarında veya sermayelerini artırdıkları sırada çıkardıkları payların bedelinin itibarı değeri aşan kısmının kurumlar vergisinden istisna olduğu, 6 ncı maddesinde ise, kurumlar vergisinin mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde, Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlarındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmeye bağlanmıştır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 519 uncu maddesinde,

“(1) Yıllık kârin yüzde beşi, ödenmiş sermayenin yüzde yirmisine ulaşıcaya kadar genel kanuni yedek akçeye ayrıılır.

(2) Birinci fıkradaki sınıra ulaştıktan sonra da;

a) Yeni payların çıkarılması dolayısıyla sağlanan primin, çıkışma giderleri, itfa karşılıkları ve hayır amaçlı ödemeler için kullanılmamış bulunan kısmı,

genel kanuni yedek akçeye eklenir.

(3) Genel kanuni yedek akçe sermayenin veya çıkarılmış sermayenin yarısını aşmadığı

takdirde, sadece zararların kapatılmasına, işlerin iyi gitmediği zamanlarda işletmeyi devam ettirmeye veya işsizliğin önüne geçmeye ve sonuçlarını hafifletmeye elverişli önlemler alınması için kullanılabilir.

5) Özel kanunlara tabi olan anonim şirketlerin yedek akçelerine ilişkin hükümler saklıdır.”

hükümü yer almıştır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraâ işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin bu fikranın bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin gelir vergilerine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükmeye bağlanmış olup anılan fikranın (6-b-ii) bendinde, tam mükellef kurumlar tarafından; dar mükellef gerçek kişilere, dar mükellef kurumlara (Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla kâr payı elde edenler hariç) ve gelir ve kurumlar vergisinden muaf olan dar mükelleflere dağıtılan, 75inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (Kârin sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz.) vergi tevkifatı yapılacağı hükmeye bağlanmıştır.

Kurumlar Vergisi Kanununun 15inci maddesinin birinci fıkrasında, kamu idare ve müesseseleri, iktisadî kamu müesseseleri, sair kurumlar, ticaret şirketleri, iş ortaklıları, dernekler, vakıflar, dernek ve vakıfların iktisadî işletmeleri, kooperatifler, yatırım fonu yönetenler, gerçek gelirlerini beyan etmeye mecbur olan ticaret ve serbest meslek erbabı, zirai kazançlarını bilanço veya ziraâ işletme hesabı esasına göre tespit eden çiftçilerin anılan fikranın bentlerinde sayılan ödemeleri (avans olarak ödenenler dâhil) nakden veya hesaben yaptıkları sırada, istihkak sahiplerinin kurumlar vergisine mahsuben tevkifat yapmaya mecbur oldukları hükmeye bağlanmıştır.

Menkul sermaye iratlari açısından vergiyi doğuran olay niteliğinde olan hukuki ve ekonomik tasarrufun gerçekleşmesinde, gelirin sahibi tarafından talep edilebilir hale gelmesi anlamına gelen hukuki tasarruf aşaması, gelirin istediği anda sahibine ödenecek hale gelmesi anlamına gelen ekonomik tasarruf aşamasında izlenmekte olup söz konusu menkul sermaye iradı gelirinin fiilen tahsil edilip edilmemesi gelirin elde edilmesine etki etmemektedir.

Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, emisyon priminin geçmiş yıl zararlarına mahsup edilmesi işleminin kâr payı dağıtımını olarak değerlendirilmemesi ve kâr dağıtımına bağlı tevkifat yapılmaması gerekmektedir.”

KVK'nın 8/1-a maddesinde kurum kazancının tespitinde menkul kıymet ihraç giderlerinin indirilebileceği, 5/3'üncü maddesinde ise iştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmeyeceği hususları hükmü altına alınmıştır.

KVK'nın 5'inci maddesinin üçüncü fıkrasında, iştirak hissesi alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesinin kabul edilmeyeceği hükmü yer almaktadır.

Maddenin üçüncü fıkrası hakkında, TBMM Plan ve Bütçe Komisyonunda kabul edilen değişiklik önergesinin gereklilikte, “...Kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi sırasında zarar doğması halinde bu zararlar gider fazlalığından kaynaklandığı için istisna kapsamındaki faaliyetlerden doğan zararların da giderlerde olduğu gibi kurum kazancından indirilmemesi gereklidir. Dolayısıyla, kurumlar vergisinden istisna edilen kazancın elde edilmesi sırasında giderlerin yanı sıra gider fazlalığından doğan zararlar da aynı kapsamında değerlendirilerek konuya ilişkin düzenleme önerilmektedir.” denilmiştir.

Dolayısıyla, söz konusu hükm Kurumlar Vergisi Kanunu ile özel kanunlarda yer alan kurumlar vergisinden müstesna kazançları kapsamaktadır. İştirak hisseleri alımıyla ilgili finansman giderleri hariç olmak üzere, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin giderlerin kanunen kabul edilmeyen gider olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aynı şekilde, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançların elde edilmesi

sırasında zarar doğması halinde bu zararların da istisna kapsamı dışındaki gelirlerden indirilmemesi gerekmektedir.

Kanunun anılan hükmü, kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlara ilişkin olarak yapılan giderlerin, kurumun vergiye tabi diğer kazanç tutarının tespitinde kurum kazancını azaltıcı veya kurum zararlı ise bu zararı artırıcı bir unsur olarak indirim konusu yapılamayacağını ifade etmektedir. Bu nedenle, bu gelirlerin elde edilmesi için yapılan giderlerin sadece kurumlar vergisinden istisna edilen söz konusu kazançların tespitinde indirim konusu yapılacağı tabiidir.

27/3/2015 tarihli ve 6637 sayılı Bazi Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunun 8 inci maddesiyle KVK'nın 10 uncu maddesinin birinci fıkrasına eklenen (1) bende, finans, bankacılık ve sigortacılık sektörlerinde faaliyet gösteren kurumlar ile kamu iktisadi teşebbüsleri hariç olmak üzere sermaye şirketlerinin ilgili hesap dönemi içinde, ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı dikkate alınarak, ilgili hesap döneminin sonuna kadar hesaplanan tutarın %50'sinin, kurumlar vergisi matrahının tespitinde kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla, kurum kazancından indirim konusu yapılabileceği hükmü altına alınmıştır.

Sermaye şirketlerinin sermaye yapılarının güçlendirilmesi amacıyla getirilen bu düzenleme uyarınca indirime konu edilecek tutarın hesaplanması, 1/7/2015 tarihinden itibaren ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları veya bu tarihten itibaren yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı üzerinden, ilgili hesap döneminin sonuna kadar KVK'nın 10'uncu maddesinin birinci fıkrasının (1) bendi hükmüne göre hesaplanacak tutar dikkate alınacaktır.

Bu indirim uygulamasında,

- a) Nakdi sermaye artışı, sermaye şirketlerince ilgili hesap döneminde ticaret siciline tescil edilmiş olan ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları ile yeni kurulan sermaye şirketlerinde ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmını,
- b) Ticari krediler faiz oranı, bankalarca açılan TL cinsinden ticari kredilere uygulanan ağırlıklı yıllık ortalama faiz oranı olarak dikkate alınacak olan ve TCMB tarafından indirimden yararlanılan yıl için en son açıklanan “Bankalarca Açılan Kredilere Uygulanan Ağırlıklı Ortalama Faiz Oranları”ndan “Ticari Krediler (TL Üzerinden Açılan) (Tüzel Kişi KMH ve Kurumsal Kredi Kartları Hariç)” faiz oranını,
- c) Süre, ticaret siciline tescil edilen sermaye artırımının nakit olarak karşılanan kısmının şirketin banka hesabına yatırıldığı tarihin içinde bulunduğu (Nakden taahhüt edilen sermayenin, sermaye artırımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil olduğu tarihten önce şirketin banka hesabına yatırılan kısmı için tescil tarihinin içinde bulunduğu) aydan hesap döneminin sonuna kadar olan ay sayısının 12 aya olan oranını,

ifade etmektedir.

İndirime konu edilecek tutarın hesaplanması; mevcut sermaye şirketlerinde ödenmiş veya çıkarılmış sermaye tutarlarındaki nakdi sermaye artışları, yeni kurulan sermaye şirketlerinde ise ödenmiş sermayenin nakit olarak karşılanan kısmı dikkate alınacak olup sermayenin nakit olarak karşılanmayan kısmı için indirim uygulamasından yararlanılamayacağı tabiidir.

Bununla birlikte;

- Sermaye şirketlerine nakit dışındaki varlık devirlerinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Sermaye şirketlerinin birleşme, devir ve bölünme işlemlerine taraf olmalarından kaynaklanan sermaye artışları,
- Bilançoda yer alan öz sermaye kalemlerinin sermayeye eklenmesinden kaynaklanan sermaye artışları,
- Ortaklarca veya Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi kapsamında ortaklarla ilişkili olan kişilerce kredi kullanılmak veya borç alınmak suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Şirkete nakdi sermaye dışında hisse senedi, tahvil veya bono gibi kıymetlerin konulması suretiyle gerçekleştirilen sermaye artışları,
- Bilanço içi kalemlerin birbiri içinde mahsubu şeklinde gerçekleştirilen sermaye artışları, indirim tutarının hesaplamasında dikkate alınmayacağı.

Bu durumda sermaye olarak tescil edilmeyen emisyon primleri üzerinden KVK'nın 10/1-1 maddesine istinaden indirimden yararlanması mümkün değildir. Ayrıca emisyon primlerinin daha sonra sermayeye ilave edilmesi durumunda dahi söz konusu artırım iç kaynak olarak nitelendirildiğinden 1 seri numaralı KV Genel Tebliği'nin I/10.6.1 ayrimında yer verilen açıklamalar gereği indirimden yararlanılamaz.

**Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda:**

**1-** Mükellef kurum tarafından elde edilen ve KVK'nın 5/1-ç bendi düzenlemesinden yararlanılarak 2021 hesap dönemi Kurumlar Vergisi (KV) matrahının tespitinde dikkate alınan 7.000.000,00TL'nin, gelir hesaplarıyla ilişkilendirilmeksızın 520-Hisse senedi ihraç primi hesabında izleniyor olması nedeniyle, bu tutarın KV Beyannamesi üzerinde KKEG olarak gösterilmesi ve dönem KV matrahına dahil edilmesi zorunluluktur. Aksi durum, yapılan kayıt ve beyandan da anlaşılacağı üzere KV matrahının eksik tespit edilmesine yol açacaktır. Hisse senedi ihraç primi tutarı olan 7.000.000,00TL, KKEG olarak dönem beyanına eklenmelidir.

**2-** Hisse senedi ihracına dair yapılan giderlerin aktifleştirilerek, 2021 hesap dönemine isabet eden (40.000,00TL) kısmının amortisman gideri olarak dönem matrahının saptanmasında dikkate alınması, KVK'nın 8/1-a ve 5/3 fikraları düzenlemeleri gereği, istisna kazanca ilişkin gider niteliği nedeniyle söz konusu olamayacak, ilgili tutar KKEG olarak dönem matrahına ilave edilecektir. İlgili düzenlemeler gereğince KKEG olarak dikkate alınacak tutarın emisyon primi tutarıyla sınırlı olması ve ihraca yönelik yapılan giderlerin emisyon primini aşan tutara ilişkin olan  $[(7.000.000/17.000.000) \times 40.000] = 16.470,58$  TL kısmın gider olarak dikkate alınabilmesi mümkündür.

**3-** Hisse senedi ihracına dair yapılan giderin VUK'un 326'ncı maddesi düzenlemesi uyarınca beş yılda eşit taksitlerle itfa edilmesine karar verilerek, 262-Kuruluş ve Örgütlenme Giderlerinde kayıt altına alınmasında, vergisel sonuçları itibariyle eleştiri gerektirir bir husus bulunmamaktadır.

**4-** TTK'nın 466'ncı maddesi düzenlemesi uyarınca, emisyon primlerine ilişkin yapılan giderin bu primlerden düşülverek arta kalan kısmı yedek akçe olarak izlenmeli ve yedek akçelerin kullanılma esasları dahilinde değerlendirilmelidir.

**5-** İhraç masraflarının, dönem (770) genel yönetim giderleri arasında gösterilmesinin ya da emisyon priminden mahsup edilmesi tercihlerinin de, dönem vergi matrahının saptanmasında KVK'nın 8/1-a ve 5/3 fikraları düzenlemelerinin dikkate alınması koşuluyla hazine kaybına yol açacak bir sonucu bulunmamaktadır.

**6-** Hisse senedi ihraç primi hesabında izlenen 7.000.000,00TL'nin 4.000.000,00TL kısmının, mükellef kurum tarafından geçmiş yıl zararlarının mahsubunda kullanılmasında vergisel bir eleştiri

bulunmamaktadır. Bu işlem gereği ve sonucu olarak “Hisse Senedi İhraç Primleri Hesabından” yapılacak çekiş, kar dağıtımlı gerekçesiyle ayrıca bir vergi tevkifatına da konu edilmeyecektir.

**7-** Lorca Grafik A.Ş. tarafından 10.03.2021 tarihinde çıkarılan ve beher (itibarı) değeri 1.000,00TL olan 10.000 adet hisse senedi ile temsil edilen 10.000.000,00TL tutarındaki (BİRİNCİ) sermaye artışı nakdi olsa da, geçmiş yıl zararlarının mahsubunda kullanılan kısım dışında kalan (520-Hisse Senedi İhraç Primleri” hesabında yer alan) bakiye 3.000.000,00TL iç kaynak niteliği kazanmış bulunmaktadır. Bu bağlamda, 31.10.2021 tarihinde (İKİNCİ) sermaye artışı degerlendirilmesi işlemi, ilgili tutarın (3.000.000 TL) iç kaynak olması gerekçesiyle, bu tutar kadar kısmin KVK'nın 10-1/1 bendi düzenlemesinde yer alan nakdi sermaye artış indiriminden yararlanılamaması sonucunu doğuracaktır. Mükellef kurum tarafından, nakdi sermaye artış tutarı olan 10.000.000,00 TL üzerinden KVK'nın 10/1-1 bendi düzenlemesine özgü 1 seri numaralı KVK Genel Tebliğinde yer verilen örnek ve açıklamalara uygun biçimde vergisel indirimden yararlanabilecektir.

**8-** Hesap döneminde gerçekleştirilen ikinci sermaye artısına konu 3.000.000,00 TL ve geçmiş yıl zararının mahsubunda kullanılan 4.000.000,00 TL üzerinden nakdi sermaye artısı indirimi uygulanmayacak, 2021 KV Beyannamesi üzerinden indirim olarak dikkate alınan 285.000,00 TL içerisinde bakiye 6.800.000,00TL'ye isabet eden kısım ayırtılacak ve vergi matrahına eklenilecektir.

**9-** İşleme özgü olarak KVK'nın “Sermaye Azaltımında Vergileme” başlıklı 32/B maddesi düzenlemesi kapsamında bir degerlendirme ise yapılmayacaktır.

## YANIT 2:

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

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

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

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

(2) Sermayesinin yarısından fazlası kamuya ait olan şirketler, kesinleşmemiş hesap dönemi sonu finansal tablolarda yer alan kâr üzerinden, ilgili hesap döneminin bitiminden itibaren (Değişik ibare:RG-18/1/2022-31723 Mükerrer) iki ay içinde yapılacak genel kurullarında alınacak karara göre kâr payı avansı dağıtabilirler. Bu durumda ödenecek kâr payı avansı, hesap dönemi sonu kârından 7 nci madde gereği indirimler suretiyle hesaplanan tutarın yüzde doksanını geçemez.

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

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

b) İlgili hesap dönemi sonunda zarar oluşması durumunda;

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

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

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

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

Dağıtılacek kâr payı avansı tutarı ve hesaplanması: MADDE 7 (1) Dağıtılacek kâr payı avansı; varsa geçmiş yıllar zararlarının tamamının, vergi, fon ve mali karşılıkların, kanunlara ve sözleşmeye göre ayrılması gereken yedek akçelerin, varsayıntı senedi sahipleri ile sözleşmede ortaklar dışında kâra katılması öngörülen diğer kimseler için ayrılacak tutarların, oluşan ara dönem kârından indirilmesi suretiyle hesaplanır. Ödenecek kâr payı avansı, bu şekilde hesaplanan tutarın yarısını geçemez.

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

Kâr payı avansı ödemeleri: MADDE 8 (1) Kâr payı avansı, sözleşmede aksine bir hükm yoksa, dağıtım tarihleri itibarıyla ortağın sermaye payı için şirkete yaptığı ödemelerle orantılı olacak şekilde ikinci fikra hükümleri dikkate alınarak ödenir.

(2) Kâr payı avansı, kârdan imtiyazlı paylara imtiyaz dikkate alınarak ödenir. İntifa senedi sahiplerine, ortaklıkları nedeniyle dağıtılacak kâr payı avansı hariç olmak üzere yönetim organı üyelerine ve sözleşmede ortaklar dışında kâra katılması öngörülen diğer kimselere kâr payı avansı ödenemez.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sonuç olarak, Kâr Payı Avansı Dağıtımı Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

hükümleri ile, kâr payı avansı dağıtılmasında imtiyazların ve ortakların yerine getirdikleri sermaye borçlarının dikkate alınması gibi kâr payı avansının dağıtılması aşamasına ilişkin farklılıkların yanı sıra ortaklığın zarar etmesi halinde dağıtılmış bulunan kâr payı avansının ne kadarının geri isteneceğinin belirlenmesi aşamasına ilişkin farklılıklar da getirilmiş bulunmaktadır.

Avans kar payı ödemelerine dair vergisel düzenlemeler ise 1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nin 15.6.6. Avans Kar Payı Dağıtımı başlıklı ayrimında yapılmıştır. İlgili ayrimda yer verildiği gibi;

"Kurumlar vergisi mükelleflerince avans kâr payı dağıtımları yapılması halinde, dağıtılan kâr payları üzerinden elde edenin hukuki niteliğine göre vergi kesintisi yapılacaktır. Kesilen vergiler, avans kâr payı dağıtımının yapıldığı aya ait muhtasar beyanname ile beyan edilecektir.

Avans kâr payı dağıtımında kurum ortakları açısından elde etme, kurumun yıllık safi kazancının kesinleşip, kârin nakden veya hesaben dağıtıldığı, diğer bir ifadeyle avansın kâr dağıtım kararı uyarınca dağıtılan kârdan mahsup edildiği tarihte gerçekleşecektir. Şu kadar ki; bu süre, ilgili hesap dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihi içeren hesap döneminin sonunu geçemeyecektir.

Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır.

Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımlı yapılan kârdan düşük çıkması halinde, ilgili mevzuatına göre geri çağrılan tutarlara transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır. Aynı husus, birden fazla takvim yılina yaygın inşaat ve onarım işlerinin bitiminde zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımlı yapılan kârdan düşük olması halinde de geçerlidir. Bu nedenle, Gelir Vergisi Kanununda belirtilen esaslara göre birden fazla takvim yılina yaygın inşaat ve onarım işleri ile uğraşan mükelleflerin, dağıtolabilecek avans kâr payı tutarlarını, devam eden işlerin gerçekleşen maliyet ve hakedişleri arasındaki müspet farktan, kesinti suretiyle ödenen vergiler, varsa geçmiş yıl zararlarının tamamı ile kanunlara ve esas sözleşmeye göre ayrılmak zorunda olan yedek akçeler düşüldükten sonra kalan kısmın yarısı üzerinden hesaplamları gerekmekte olup bu hesaplamanın yapılması için ayrıca bir bilanço düzenlemesine gerek bulunmamaktadır."

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

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

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

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

Bu hüküm ve açıklamalara göre, tam mükellef tüzel kişi (kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunan) Grafik Gölge A.Ş.'ye yapılan ödemeler hariç, diğer avans kar payı ödemesinden/ödeme aşamasında, nihayetinde (olması halinde) dağıtılabılır karlarından ortaklık payına göre GVK'nın 94'üncü maddesinin birinci fikrasının (6/b-i) bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

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

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

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

KVK'nın 2'nci maddesine göre dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ve sermaye şirketleri ile kooperatifler dışında kalan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler, dernek veya vakıflara ait iktisadi işletmeler olarak tanımlanmıştır. Bu durumda, dernek veya vakıflara ait veya bağlı olup faaliyetleri devamlı bulunan ticari, sınai ve zirai işletmeler ile benzer nitelikteki yabancı işletmeler kurumlar vergisi mükellefidirler.

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

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

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

gerekmektedir.

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

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

Örneğin;

• Bir dernek tarafından (telif ve yayın hakkı elinde bulundurulmak suretiyle) bir kitabın yayınlanarak satışa sunulması halinde, bir defada yapılmış olsa dahi piyasaya sunularak birden fazla kişiye pazarlanması nedeniyle devamlılık unsuru gerçekleşmiş olacaktır. Pazarlama işleminin bir defada herhangi bir dağıtım şirketi aracılığı ile yapılmış olması da durumu değiştirmeyecektir.

• Bir dernek tarafından (daha önce herhangi bir şekilde basım ve dağıtımları yapılmamış) bir kitabın telif ve yayın hakkının satılması halinde iktisadi işletmeden söz edilemeyecektir.

• Bir derneğin bir defaya mahsus olmak üzere basımını yaparak satışa sunacağı kitaptan elde edilecek gelir, devamlı olarak yapılan bir faaliyet sonucu elde edilmiş sayılı='php echo \$sayi; ?'ından, iktisadi işletme oluşacak ve söz konusu gelirler de kurumlar vergisine tabi tutulacaktır.

• Bir derneğin nakit varlıklarının bir kısmının, derneğin amaçlarını gerçekleştirebilmek için ihtiyaç duyduğu gelirleri sağlamak amacıyla menkul kıymet alımına tâhsis edilmesi, daha sonra bu menkul kıymetlerin yıl içinde farklı tarihlerde birkaç kez elden çıkarılması veya itfa tarihinde neması ile birlikte tâhsil edilmesi durumunda, devamlılık arz eden ticari, sınai ve zirai bir faaliyetten söz edilemeyeceğinden derneğe bağlı bir iktisadi işletmenin varlığı söz konusu olmayacağıdır. Ancak, söz konusu derneğin, üyelerinden aidat veya bağış adı altında topladığı ve/veya üyelerin değerlendirilmek üzere verdikleri paralarla müstakil bir eleman istihdamını gerektirecek boyutta menkul kıymet alım-satım faaliyetinde bulunması ve münhasırın bu faaliyet için eleman istihdam edilmesi ticari organizasyonun olduğu anlamına gelecektir.

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

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

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

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

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

Anılan şartları taşıyan dernek veya vakıfların iktisadi işletmeleri;

- Kazanç gayesi güdüp gütmediklerine,
- Faaliyetin, kanunla verilmiş görevler arasında bulunup bulunmamasına,
- Tüzel kişiliğe sahip olup olmamalarına,
- Bağımsız muhasebelerinin bulunup bulunmamasına,

- Kendilerine tahsis edilmiş sermaye veya iş yerlerinin olup olmadığına bakılmaksızın vergiye tabi tutulurlar.

Diger taraftan,

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

bunların iktisadi işletme olma vasfinı değiştirmeyecektir.

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

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

Buna göre dernek veya vakıfların eğitim ve sağlık gibi bir takım hizmetleri bir bedel karşılığı olmaksızın yerine getirmeleri halinde, bu faaliyetler dernek veya vakfa bağlı iktisadi işletme olarak nitelendirilmeyecektir. Ancak, sözü edilen hizmetlerin yerine getirilmesi için yapılan masrafların hizmet verilenlerden tahsil edilmesi veya bu kişilerden veya ailelerinden bağış adı altında bir bedel alınması durumunda, bu faaliyetler, dernek veya vakfa ait iktisadi işletme olarak kabul edilecek ve kurumlar vergisine tabi olacaktır.

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

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

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

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

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

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

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

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

Öte yandan, KVK'ya 5766 sayılı Kanunla eklenen geçici 2 nci maddenin birinci fıkrasının (a) bendiyle, 1/1/2008 - 31/12/2025 tarihleri arasında uygulanmak üzere, dernek veya vakıflarca elde edilen GVK'nın 94 üncü maddesinin (5) numaralı bendi ve geçici 67 nci maddesi kapsamında kesinti suretiyle vergilendirilmiş kazanç ve iratlardan dolayısıyla iktisadi işletme oluşmayacağı hükmü altına alınmıştır.

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

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "2.1.3.2.15. Ticari Reklam Hizmetleri" başlıklı bölümünde; Ticari reklam, ticaret, iş, zanaat veya bir meslekle bağlantılı olarak; bir mal veya hizmetin satışını ya da kiralamanın sağlamak, hedef kitleyi oluşturanları bilgilendirmek veya ikna etmek amacıyla reklam verenler tarafından herhangi bir mecrada yazılı, görsel, işitsel ve benzeri yollarla gerçekleştirilen pazarlama iletişimini niteliğindeki duyurular olarak tanımlanmıştır.

Vergi tevkifi kapsamına, mal veya hizmetlerin tanıtım ve pazarlamasına yönelik her türlü ticari reklam hizmeti alımları (reklama ilişkin danışmanlık, reklamın planlanması, reklam içeriğinin hazırlanması ve tasarımlı, reklamın yayımı gibi reklama yönelik hizmetler dahil) girmektedir.

#### **GİB tarafından verilen:**

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

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

Diğer bir husus, reklam verme işlerinde, KDV Genel Uygulama Tebliğin (2.1.2.4) bölümlerinde sayılanlar tarafından KDV tevkifi uygulanması gerektidir.

Buna göre;

KDV mükellefi olan gerçek veya tüzel kişiler (sadece sorumlu sıfatıyla KDV ödeyenler bu kapsama dahil değildir), KDV mükellefiyeti olmayan;

- Amatör spor kulüplerine, oyuncularının formalarında gösterilmek, - Şahıslara veya kuruluşlara ait bina, arsa, arazi gibi yerlerde duvarlara yazılmak, pano olarak yerleştirilmek, - Gerçek veya tüzel kişiler tarafından yayımlanan dergi, kitap gibi yazılı eserlerde yayınlanmak, suretiyle ve bunlara benzer şekillerde reklâm vermektedirler.

Bu şekilde reklâm verme işlemleri ile ilgili KDV, reklâm hizmeti verenlerin KDV mükellefi olmaması halinde, reklâm hizmeti alanlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilecektir.

Bu düzenlemelere göre, Dernek tarafından düzenlenen “Ödül Töreni ve Gala Gecesi Organizasyonu” için sponsorluk sözleşmesi olarak düzenlenen sözleşme kapsamında, (örnek olsun reklam ve mekan düzenlemelerinde, basılı materyallerde, görsel sunumlarda, web sitesinde, proje isminde ve proje kapsamında kullanılacak araçlarda şirket isim ve logosuna ver verilmesi) olarak verilen hizmetlerin şirket tanıtımına yönelik verilen ve doğrudan fayda sağlanan hizmetler niteliğinde olduğundan KDV Genel Uygulama Tebliği kapsamında tam KDV tevkifatına tabidir.

Barter, İngilizce kökenli bir kelime olup kelime anlamı ile; “iki taraf arasında düzenlenen ve para kullanılmaksızın bir malın diğer bir malla değiştirilmesini öngören” anlaşma, takas ve trampa gibi anımlara gelmektedir. Barter sistemi, sisteme üye olan firmaların birbirleriyle alışveriş yapabildikleri bir ortak pazarda, satın alınan mal veya hizmet bedelinin, üretilen mal veya hizmet ile ödendiği bir finans sistemidir.

Barter sisteminde mal veya hizmet arzı ya da talebi yapabilmek için sisteme üye olmak zorunludur. Pazar ve sektör kısıtlaması olmaksızın her ticari işletmenin barter sistemine üye olma hakkı bulunmaktadır. Barter işletmesinin üyeleri yaptığı üyelik sözleşmesinde 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nun (TBK) çeşitli sözleşme türlerinde öngördüğü unsurlar TBK'nın öngörmemiş bir tarzda bir araya gelmekte başka bir deyişle karma nitelikli bir sözleşme kurulmuş olmaktadır. Üyeler arasında gerçekleştirilen münferit sözleşmenin, kanunda düzenlenmemiş ya da düzenlenmemiş herhangi bir sözleşme tipine uygun olarak kurulması mümkündür.

Barter sözleşmesi, Türk hukuk sisteminde açıkça tanımlanmış bir sözleşme tipi değildir. Kendi bünyesi içerisinde, cari hesap sözleşmesini, kefalet sözleşmesini, alacağın temlikli sözleşmesini, trampayı ve borcu sona erdiren sebeplerden biri olan takası bünyesinde bulundurmaktadır. Trampa sözleşmesi TBK'nın 282, 283 ve 284'üncü maddeleri ile düzenlenmiştir. Mal değişim sözleşmesinin tanımına yer verilen TBK'nın 282.'nci maddesinde yer verilmiştir. Maddede yer verilen tanıma göre, mal değişim sözleşmesi, taraflardan birinin diğer tarafa bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini, diğer tarafın da karşı edim olarak başka bir veya birden çok şeyin zilyetlik ve mülkiyetini devretmeyi üstlendiği sözleşmedir. Bu çerçevede soruya özgü barter düzenlenen sözleşme, mal değişim sözleşmesi niteliğinde bir sözleşme olarak nitelendirilebilir.

Katma değer vergisinin konusu KDVK'nın 1'inci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, ticari, sınai, zirai ve serbest meslek faaliyetleri çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetler katma değer vergisine tabidir.

Bu çerçevede, barter sisteme üye firmaların gerçekleştirdikleri mal teslimi ve hizmet ifaları dolayısıyla ticari kazanç elde etmektedirler ve bu mal teslimleri ve hizmet ifaları katma değer vergisine tabi olmaktadır. Zira, KDVK'nın teslimi açıklayan 2'nci maddesine göre, trampa iki ayrı teslim hükmündedir. Ayrıca KDVK'nın hizmeti açıklayan 4'üncü maddesine göre ise, bir hizmetin karşılığının bir mal teslimi veya diğer bir hizmet olması halinde bunların her birinin ayrı bir işlem olup, hizmet veya teslim hükümlerine göre ayrı ayrı vergilendirileceği huküm altına alınmıştır.

Kanunun 2/5 inci maddesine göre trampa, iki ayrı teslim hükmündedir. Trampada bir malın karşılığını diğer bir mal teşkil etmektedir. Teslimin tayininde bedelin cinsi, hatta bir bedelin bulunup bulunmaması önemli değildir. Trampada malların mülkiyeti karşılıklı olarak el değiştirdiğinden her iki taraf için de teslim

gerçekleşmiş sayılır. Bu durumda matrah trampa edilen malların her birinin emsal bedeli olur. Ancak, arsa karşılığı inşaat işlerine ilişkin matrahın tespitinde, 3065 sayılı Kanunun 27 nci maddesinin 6 ncı fıkrası dikkate alınır. Kismi trampada yani trampa edilen mala karşılık bir malla birlikte başka şeyler de alınması halinde, bunlar da vergiye tabi tutulur.

Malın tasarruf hakkının mutlaka bir bedel karşılığı devredilmesi şart değildir. Bedelsiz teslimler de (hibe gibi) vergiye tabidir. Bu gibi durumlarda matrah, 3065 sayılı Kanunun 27'nci maddesi uyarınca emsal bedeli olur.

Barter sisteminde üyeleri, barter şirketine malın mülkiyetini devretmemektedirler. Üyeler barter şirketinin karşılıklı olarak mal veya hizmetin el değiştirilmesi için oluşturduğu organizasyondan faydalananmak suretiyle, mal veya hizmetlerinin pazarlanması imkanına kavuşmaktadır. Barter ticaretinin gerçekleşmesi üzerine, işlemin alıcı ve satıcı tarafları istedikleri mal veya hizmeti elde etmekte, barter firması ise komisyon'a hak kazanmaktadır. Bu çerçevede üye firmaların birbirlerine yaptıkları mal ve hizmet teslimleri katma değer vergisi kapsamına girmektedir. Ayrıca üye firmalar ödedikleri katma değer vergisi tutarlarını genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapabilmektedirler.

VUK'da barter sisteme özgü özel düzenlemeler bulunmamaktadır. Barter sisteminin unsurları olan barter şirketinin ve üye firmaların Vergi Usul Kanunu'ndaki kayıt düzenine uymaları ve karşılıklı olarak gerekli fatura ve benzeri belgeleri düzenlemeleri gerekmektedir. Bunun dışında, barter sisteminde yer alan mal ve hizmetlerin değeri VUK'un değerlendirme hükümleri çerçevesinde belirlenir. Bu bedel VUK'un 267'NCİ maddesinde belirtilen emsal bedelinden düşük olamayacaktır.

#### **Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;**

**1-** Şirketin kar payı avansı dağıtıımı yapması mümkün olup, yapılan ödeme üzerinden ortakların statüsüne göre (dar mükellef gerçek ve tüzel kişilere ve tam mükellef gerçek kişilere (21.12.2021 tarihine dek) yapılacak ödemeler üzerinden KVК'nın 15/2, 30/3 ve GVК'nın 94/6-b-i bentleri düzenlemesi gereği (ödeme tarihinde geçerli oran olarak) %15 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

**2-** Kar payı (avans) dağıtıımı ve (olası) iade işlemlerinde Kâr Payı Avansı Dağıtıımı Hakkında Tebliğ düzenlemeleri dikkate alınacaktır.

**3-** KÂR PAYI AVANSI DAĞITIMI HAKKINDA TEBLİĞ ve 1 seri numaralı KV Genel Tebliğ düzenlemeleri uyarınca 22.01.2021 tarihinde ortaklara yapılan ödeme, VUK'un 3'üncü maddesi düzenlemesi de dikkate alınarak 2021 hesap dönemi avans kar payı dağıtıımı olarak değil, Geçmiş Yıllar/2020 hesap dönemi karının dağıtıımı olarak değerlendirilecektir.

**4-** Mükellef kurum tarafından ortaklara dağıtılan 500.000,00TL tutar üzerinden hukuki (vergisel) statülerine bakılmaksızın toplu olarak %15 oranında yapılan vergi tevkifatı hatalıdır. Tam mükellef kurum statüsündeki Gölge Grafik Roman A.Ş'ye dağıtıımı yapılan 150.000,00TL üzerinden herhangi bir vergi tevkifatı yapılması söz konusu olmayacağından emsal bedelini dikkate alınacaktır.

**5-** Vergi tevkifatı matrahi olarak net tutar olan 500.000,00 TL dikkate alınmış olduğundan, tevkifata tabi kısım olan  $(500.000,00 \times \%70) = 350.000,00$  TL brütleştirilerek  $(350.000,00 / 0,85) \times 100 = 411.764,70$  TL kar payı üzerinden  $(411.764,70 \times \%15) = 61.764,70$  TL vergi tevkifatı yapılacaktır.

**6-** Önceki yıllar/2020 ve 2021 hesap dönemleri için yönetim kurulu tarafından kar dağıtım kararı alınmaması (ya da 2020 hesap dönemi karının geri çağrılması) halinde, avans kar payı olarak dağıtılan tutarlar mükellef kuruma iade edilecektir.

**7-** Kar payı avansı olarak dağıtılan tutarın iadesinde, ortaklara dağıtılan tutar kadar kısım için bu kişilere, VUK'un 3 ve KVК'nın 13'üncü maddeleri düzenlemeleri dikkate alınarak ilgili dönem süresince bedelsiz finansman hizmeti verilmesi söz konusu olacağından Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtıımı üzerinden değerlendirme yapılacaktır.

**8-** Mükellef kurum tarafından avans kar payı dağıtıımı olarak gösterilen işlem nedeniyle kesilen vergi, KVК'nın 13'üncü maddesi uyarınca 2021 hesap dönemi sonunda, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtıımı üzerinden kar payı dağıtıımı olarak kabul edilen tutar üzerinden (ortakların statüsüne

göre) KVK'nın 15/2, 30/3 ve GVK'nın 94/6-b-i bentleri uyarınca kesilecek vergiden mahsup edilemeyecektir.

**9-** Avans kar payı dağıtımını nedeniyle kesilen verginin (geri çağrıma işlemi nedeniyle) iadesi ise, ortaklar tarafından vergi dairesinden yapılacak talep üzerine gerçekleştirilecektir.

**10-** Lorca Grafik A.Ş. ile Uyar Dağıtım A.Ş. arasında 01.02.2021 tarihinde akdedilen "Barter Sözleşmesi" kapsamında yapılan bedelsiz işlemler, KDVK'nın "Verginin Konusunu Teşkil Eden İşlemler" başlıklı 1 ve "Hizmet" başlıklı 4/2. maddeleri düzenlemesi uyarınca, (ayrı işlemler /hizmet ifaları olduklarının kabulu ile), ayrı ayrı (karşılıklı olarak) vergilendirileceklerdir.

**11-** Her iki kurum ilişkili statüde olmadıklarından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımına ilişkin herhangi bir değerlendirme yapılmayacaktır.

**12-** Şirketler tarafından karşılıklı olarak verilen bedelsiz reklam, tanıtım ve emsaline göre düşük bedel üzerinden dağıtım hizmetleri, KDVK'nın 27'nci maddesi uyarınca emsal bedel üzerinden faturalandırılmalı ve KDV hesaplanmalıdır.

**13-** Barter işlemi nedeniyle karşılıklı olarak verilen hizmetin emsal bedeli, Uyar Dağıtım A.Ş. tarafından 2021 yılı için belirlenmiş (ilgili tarihlerde uygulanan) dağıtım ücretleri üzerinden hesaplanacaktır.

**14-** Söz konusu barter işleminin mahiyeti ve VUK'un 3'üncü maddesi düzenlemesi uyarınca, Kurumlar Vergisi açısından tarafların dönem vergi matrahlarını aşındıran bir durum söz konusu olmayacağı.

**15-** Taraflar arasında akdedilen "barter sözleşmesi", Damga Vergisi açısından üzerinden vergi hesaplanacak belli parayı ihtiya etmediğinden, düzenlenildiği anda bu kağıtta bulunmayan/sonrasında ortaya çıkacak/hesaplanacak ticari işlem hacmi, belli para olarak kabul edilerek vergi matrahına esas alınamayacaktır.

**16-** Kamuya yararlı dernek statüsünde olmayan Tükenmez Kalem Derneği'nin, tüzel kişi olarak Kurumlar Vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır.

**17-** Belirli bir sermaye ve organizasyon yapısına sahip olup, tedavül ekonomisi içerisinde kazanç sağlayıcı mahiyette ve devamlılık arz edecek biçimde ticari (sinai, zirai vb) faaliyette bulunulması gerekiğinden, yılda bir kez gerçekleştirilen ödül töreni gibi arızı faaliyetler ile Derneği'nin mal varlıklarını arasında yer alan taşınmaz ve gayri maddi hakların kiralanması karşılığı elde edilenler ile GVK'nın geçici 67'nci maddesi uyarınca elde edilen gelirler için KVK'nın geçici 2'nci maddesi uyarınca "iktisadi işletme" oluşmayacaktır.

**18-** Mükellef kurumun esas faaliyet konusu, Derneği'nin kuruluş amacı ve yapılan faaliyetin niteliği, "Tükenmez Kalem Derneği'nin" düzenlediği "2021 Genç Yazarlar Ödül Töreni ve Gala Gecesi" davetiyesinde şirket ismine yer verilmiş olması, şirket tarafından alınan reklam/tanıtım hizmetinin varlığını ortaya koymaktadır. Gerek Derneği Türkiye'de yerleşik olmaması, gerekse taraflar arasında bu bağlamda tanıtım hizmeti ifasına yönelik ilişkinin varlığı, yapılan ödeme ve aktarımının bağış kapsamında değerlendirilememesi sonucunu doğurmaktadır.

**19-** Derneği yapılan 100.000,00TL ödeme üzerinden KVK ve GVK düzenlemeleri uyarınca herhangi bir vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

**20-** Dernek tüzel kişiliğinin KDV mükellefiyeti bulunmadığından, KDVK'nın 9'ncu maddesi ve KDV Genel Uygulama Tebliği 2.1.2.4 ayrimı açıklamaları gereği, ödemeyi yapan mükellef kurum tarafından "Reklam Hizmeti" niteliğine atfen vergi sorumlusu sıfatıyla KDV tevkifatı yapılarak beyan edilecektir.

**21-** Alınan reklam ve tanıtım hizmeti nedeniyle, pazarlama, satış ve dağıtım giderleri hesabına kaydedilmiş 100.000,00 TL'nin dönem kazancının tespitinde gider olarak kabulünde vergisel bir eleştiri bulunmamaktadır.

### **YANIT 3:**

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

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

Bu nedenle, yapılacak vergisel değerlendirmelere dayanak olacak yasal düzenlemeler ve idari açıklamalara bir bütün halinde bu başlık altında bir bütün olarak yer verilmemiş, verilmesi istenilen yanıtın çözümlemesinde yeterli özde ve örnek mahiyetinde bulunan özelgeler bu bölümde alınmışlardır.

Yurt dışındaki şirket ortağı işletmeden kredi alınması ile ilgili yapılması gereklili vergisel uygulamaya dair toplu açıklama için **GİB tarafından verilen 14.11.2022 tarih ve 62030549-125[12-2019/496]-1328479 sayılı özelgeden** yararlanılacaktır. Kredi işlemine dair Özelge açıklamaları aşağıdaki gibidir.

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda; yapılmakta olan enerji yatırıminız için Şirketinizin ... hissesine sahip olan Çinli ... kendi kaynaklarından 1 yıl + 1 gün vadeli, yıllık % 4 faizli 200 milyon dolar kredi kullanacağınız belirtilerek, bu kredinin vadesinde anapara ve faiz ödemesi yapılrken Şirketinizin vergisel sorumluluğunun bulunup bulunmadığı hususunda bilgi talep edilmiş olup, konuya ilişkin Başkanlığımız görüşü aşağıda açıklanmıştır.

#### I. KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1inci maddesinde sayılan kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirilecekleri hükmü altına alınmış ve aynı maddenin üçüncü fıkrasında da, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanununun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasıyla kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı; ikinci fıkrasıyla da safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlarındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmeye bağlanmıştır.

Bu hükmü uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Anılan Kanunun "Kabul edilmeyen indirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde ise, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farklıları ve benzeri giderlerin, (c) bendinde ise transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı hükmüne yer verilmiştir.

Ayrıca, Kurumlar Vergisi Kanununun dar mükellefiyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumlara Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlari (avanslar dahil) nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükmeye bağlanmış, anılan fikranın (ç) bendinde Gelir Vergisi Kanununun 75 inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratlari üzerinden vergi kesintisi yapılması hükmü altına alınmıştır.

Anılan maddenin sekizinci fıkrası ile Bakanlar Kuruluna verilen yetkiye istinaden yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının (5) numaralı bendinde, her nevi alacak faizlerinden vergi kesintisi yapılacağı belirtilmiş olup, söz konusu bendin (a) alt bendinde; yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankaların ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlardan alınan her türlü krediler için ödenecek faizlerden yapılacak tevkifat oranı (katılım bankalarının kendi usullerine göre yurt dışından

sağladıkları fonlar ve benzeri kaynaklar için ödedikleri kar payları dahil) % 0, (ç) alt bendinde de diğer alacak faizi ödemeleri üzerinden yapılacak tevkifat oranı % 10 olarak belirlenmiştir.

Buna göre, yurtdışında mukim yabancı ortağınızdan temin edilerek işletmede kullanılan kredi için ödenen faiz tutarları üzerinden %10 vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Diğer taraftan, anılan Kanunun "Örtülü sermaye" başlıklı 12 nci maddesinin;

Birinci fikrasında, "Kurumların, ortaklarından veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin edilerek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmi, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır."

Yedinci fikrasında; "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 itibarıyle dağıtılmış kar payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılır."

hükümleri yer almaktadır.

Ayrıca, aynı Kanunun "Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesinin;

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

-İkinci fikrasında; ilişkili kişinin kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade ettiği, ilişkinin doğrudan veya dolaylı olarak ortaklık kanalıyla olduğu durumların örtülü kazanç dağıtımı kapsamında sayılması için en az %10 oranında ortaklık, oy veya kâr payı hakkının olması şartı arandığı, ortaklık ilişkisi olmadan doğrudan veya dolaylı olarak en az %10 oranında oy veya kâr payı hakkının olduğu durumlarda da tarafların ilişkili kişi sayıldığı, ilişkili kişiler açısından bu oranların topluca dikkate alınacağı,

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

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

-Altıncı fikrasında, tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazancın, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarının uygulanmasında, bu maddedeki şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı veya dar mükellefler için ana merkeze aktarılan tutar sayılacağı

hükme bağlanmıştır.

Anılan madde hükümlerinin uygulanmasına ilişkin usullerin düzenlendiği 27/11/2007 tarih ve 2007/12888 sayılı Bakanlar Kurulu Kararında da, bu düzenlemenin amacının, ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da

satımında bulunan gerçek kişi ve kurumların gelirlerinin tam ve doğru olarak beyan edilmesini sağlamak ve transfer fiyatlandırması yoluyla vergi matrahının aşındırılmasına engel olmak olduğu belirtilmiştir.

Konu ile ilgili ayrıntılı açıklamalar 1 seri numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğinde yer almaktır olup söz konusu Tebliğin "4- Emsallere Uygunluk İlkesi" başlıklı bölümünde,

"Emsallere uygun fiyat veya bedel, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutardır. Bu fiyat veya bedel, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olup, ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin bu tutar olması gerekmektedir.

Aralarında ilişki bulunmayan gerçek kişi veya kurumlar arasındaki işlemlerde fiyat, piyasa koşullarına göre belirlendiğinden, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde de aynı koşullar geçerli olmalıdır. Dolayısıyla, taraflar arasındaki ilişkinin mal veya hizmet fiyatlandırmasına herhangi bir etkisi bulunmamalıdır.

İşkili kişiler arasındaki mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinde uygulanan fiyat veya bedelin piyasa fiyatını yansıtmasının durumunda, ilişkili kişiler arasındaki işlemlerde uygulanan bu fiyat veya bedelin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edildiği kabul edilecektir. ..."

denilmektedir.

Bu açıklamalar çerçevesinde, Şirketinizin ...de mukim ortağı olan şirketten temin ettiği krediye ilişkin yapmış olduğu faiz ödemelerinin emsallere uygun olması gerekmektedir.

Söz konusu borçlanma nedeniyle Kanunun 12 nci veya 13 üncü maddesinde belirtilen örtülü sermaye ve/veya transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım şartlarının gerçekleşmesi durumunda ise örtülü sermaye kapsamına giren borç tutarları üzerinden ödenen faiz tutarları ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç tutarı şartların gerçekleştiği hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılacaktır.

Ayrıca, örtülü sermaye üzerinden ödenen veya hesaplanan faiz, kur farkları ve benzeri giderler ile transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) ve (c) bentlerine göre kurum kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

## II. ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMALARI YÖNÜNDEN:

Türkiye Cumhuriyeti ile Çin Halk Cumhuriyeti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması 01/01/1998 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 20/01/1997 tarihinde yürürlüğe girmiş olup Anlaşmanın "Faiz" başlıklı 11 inci maddesinde;

"1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen faiz, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, bu faiz elde edildiği Akit Devlette ve o Akit Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak, faiz elde eden kişi faizin gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi, faizin gayrisafi tutarının yüzde 10'nu aşmayacaktır."

..

"7. Alacak karşılığında ödenen faizin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında varolan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ve lehdar arasında kararlaştırılacak miktarıastediğinde, bu madde hükümleri en son bahsedilen miktara uygulanacaktır. Bu durumda ilave ödeme, bu Anlaşmanın diğer hükümleri de dikkate alınarak, her bir Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilecektir."

hükümlerine yer verilmiştir.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, şirketinizin sermayesinin %81,20'sine sahip olan ortağınız ....'den kullandığınız krediye ilişkin olarak yapacağınız faiz ödemesi üzerinden nakden veya hesaben ödeme yaptığınız veya tahakkuk ettirdiğiniz sırada Anlaşma'nın 11 inci maddesi hükümleri uyarınca %10 oranında kurumlar vergisi tevkifatı yapılması gerekmektedir.

Söz konusu gelirin vergilendirilmesinde; iç mevzuatımızda hâlihazırda uygulanan vergi oranının, Anlaşmada belirlenen orandan daha düşük olması halinde iç mevzuatımızda belirlenen oran uygulanacaktır.

Söz konusu faiz geliri dolayısıyla Türkiye'de vergi ödemesi nedeniyle ortaya çıkacak çifte vergilendirme Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 23 üncü maddesi uyarınca mahsup yöntemi ile önlenecektir.

Ancak, faiz ödemesi yaptığınız ....'nin banka olması halinde, Kurumlar Vergisi Kanununa göre ....'nin Çin mevzuatı kapsamında mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olması ve sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlar arasında yer olması ile bu durumun da belgelendirilmesi halinde krediler için ödenecek faizlerden tevkifat yapılması söz konusu değildir.

Diğer taraftan, yurt dışında bulunan ilişkili kişiye yapılan faiz ödemelerinin emsallere uygunluk ilkesine aykırı olması durumunda, yapılan ödemelerin emsallere uygun bedeli aşan kısmı diğer ifadeyle transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazanç bir taraftan kanunen kabul edilmeyen indirim kabul edilmek suretiyle, dönem kazancına eklenirken; diğer taraftan, ilgili hesap döneminin son günü itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılması durumunda söz konusu tutar Anlaşma'nın "Temettüler"i düzenleyen 10 uncu madde kapsamında vergilendirilecektir. Anlaşma'nın 10 uncu maddesinde:

"1. Bir Akit Devletin mukimi olan bir şirket tarafından diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen temettüler, bu diğer Akit Devlette vergilendirilebilir.

2. Bununla beraber, sözkonusu temettüler, ödemeyi yapan şirketin mukim olduğu Akit Devletçe de bu Akit Devletin mevzuatına göre vergilendirilebilir; ancak, temettü elde eden kişi temettünün gerçek lehdarı ise, bu şekilde alınacak vergi gayrisafi temettü tutarının yüzde 10'unu aşmayacaktır. Bu fikranın hükümleri, ödenen temettüler dışında kalan şirket kazançlarının vergilemesini etkilemeyecektir.

3. Bu maddede kullanılan "temettü" terimi, hisse senetlerinden veya alacak niteliğinde olmayıp kazanca katılmayı sağlayan diğer haklardan elde edilen gelirleri ve bunların yanısıra dağıtımı yapan şirketin mukim olduğu Devletin mevzuatına göre, vergileme yönünden hisse senetlerinden elde edilen gelirle aynı muameleyi gören diğer şirket haklarından elde edilen gelirleri ifade eder.

..."

denilmektedir.

Buna göre, Türkiye'de mukim şirketiniz tarafından yapılacak temettü ödemesinin vergileme hakkı Çin'e ait olmakla birlikte; Anlaşma'nın 10 uncu maddesinin ikinci fikrası uyarınca Türkiye'nin de gayrisafi temettü tutarının yüzde 10unu aşmamak üzere iç mevzuat hükümleri çerçevesinde vergilendirme hakkı bulunmaktadır.

Söz konusu temettü geliri dolayısıyla Türkiye'de vergi ödemesi durumunda, ortaya çıkacak çifte vergilendirme Anlaşma'nın "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" ne ilişkin 23 üncü maddesi uyarınca mahsup yöntemi ile önlenecektir.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu Çin teşebbüsünün Çin'de tam mükellef olduğunu ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin Çin yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte Türkçe tercümesinin Noterce veya Çin'deki Türk Konsolosluklarında tasdik edilen bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

### III. KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

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

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

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

30/d maddesinde, Gelir ve Kurumlar Vergisi kanunlarına göre kazancın tespitinde indirim kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV nin (5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41 inci maddesinin birinci fikrasının (5) numaralı bindine göre işletme aleyhine oluşan farklılara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç) mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV den indirilemeyeceği,

hüküm altına alınmıştır.

KDV Genel Uygulama Tebliğinin (I/C.2.1.2.1.1) bölümünde:

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

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

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

Tebliğin (III/C.2.1.) "İndirilemeyecek KDV" başlıklı bölümünde;

...

ç) Kanunun (30/d) maddesi uyarınca Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre kazancın tespitinde indirimini kabul edilmeyen (kanunen kabul edilmeyen) giderler dolayısıyla ödenen KDV de mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir.

Bu itibarla, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV tüketici durumunda bulunan işletme veya işletme sahibi üzerinde kalacaktır.

...

3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde;

"(5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin ithalde veya sorumlu sıfatıyla ödenen katma değer vergisi ile yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen katma değer vergisi hariç)" parantez içi hükmü yer almaktadır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 13 üncü ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 41inci maddelerinde mükelleflerin ilişkili oldukları kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel ve fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde kazancın tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılacağı hükmeye bağlanmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11inci maddesinin birinci fıkrasının (c) bendinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim olarak kabul edilmeyeceği; 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde, kazancın tespitinde indirmi kabul edilmeyen giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin hesaplanan KDV'den indirilemeyeceği hükmü altına alınmıştır.

Bu hükümler çerçevesinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançların kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması kabul edilmediğinden, bu giderler dolayısıyla ödenen KDV'nin de indirim konusu yapılması mümkün bulunmamaktadır.

Ancak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler, ithalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'ler ve yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılması mükerrer vergilendirmeye ve dolayısıyla yersiz ödenen vergilerin iadesine sebebiyet vermekted olup, mükerrer vergilendirmeyi engellemek amacıyla 3065 sayılı Kanunun (30/d) maddesinde düzenleme yapılmıştır. Söz konusu hükmü gereğince, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlara ilişkin;

- Yurtdışından temin edilen hizmetler dolayısıyla sorumlu sıfatıyla ödenmiş KDV'ler,

- İthalat işlemlerine ilişkin ödenmiş olan KDV'ler,
- Yurt içindeki işlemlerde mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefler tarafından ilgili vergilendirme döneminde beyan edilerek ödenen KDV'lerin indirim hesaplarından çıkarılmasına gerek bulunmamaktadır.

5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine göre transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılan kazançlar ile Gelir Vergisi Kanununun 41inci maddesinin birinci fikrasının (5) numaralı bendine göre işletme aleyhine oluşan farklara ilişkin mal veya hizmet almında bulunan mükellef tarafından yüklenilen KDV tutarı, bu kapsamında mal teslimi veya hizmet ifasında bulunan mükellefin ilgili vergilendirme döneminde beyan ederek ödediği KDV tutarlarıyla sınırlı olmak üzere, indirim konusu yapılabilir.

...."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, ana ortak veya ilişkili firmalar arasındaki borç verme işlemleri, KDV Kanununun 1/1inci maddesine göre finansman hizmeti olarak değerlendirilmekte ve bu işlemler nedeniyle hesaplanacak faiz tutarları KDV ye tabi bulunmakta olup, bu finansman hizmetinden Türkiye'de yararlanıldığından ... şirketinin Türkiye'de ikametgahı, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi bulunmaması halinde Kanunun 9 uncu maddesi gereğince şirketiniz tarafından faiz tutarları üzerinden hesaplanan KDV nin sorumlu sıfatıyla beyan edilip ödenmesi gerekmektedir.

Diger taraftan, söz konusu finansman teminine ilişkin olarak yurt dışında bulunan ...'ye ödenen faiz tutarlarına ilişkin Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen KDV'nin Kanunun 30/d maddesi çerçevesinde indirimi mümkün bulunmaktadır."

Soruya dair ÇVÖ kapsamında vergilemeye dair diğer başlıklar ise ticari kazancın oluşumu/niteliğinin saptanması ile serbest meslek faaliyetine/kazancına yönelikir.

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

GVK'nın 6'ncı maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlari üzerinden vergilendirileceği hükmü altına alınmış olup 7'nci maddesinde, dar mükellefiyete tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edilme şartları, serbest meslek kazançlarında, serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesine bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 65'inci maddesinin birinci fikrasında, serbest meslek faaliyetlerinden doğan kazançların serbest meslek kazancı olduğu; ikinci fikrasında, serbest meslek faaliyetinin sermayeden ziyade şahsi mesaiye,

ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmayan işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılması olduğu; 67'nci maddesinde, müsteri veya müvekkilinden, serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmak üzere para ve ayın şeklinde alınan gider karşılıklarının kazanca ilave edileceği; 94'üncü maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde de, maddenin birinci fıkrasında sayılanların yaptıkları serbest meslek ödemelerinden tevkifat yapacağı hükmeye bağlanmıştır. Tevkifat oranı 2009/14592 sayılı Bakanlar kurulu kararı ile 18'inci madde kapsamına giren serbest meslek işleri dolayısıyla yapılan ödemelerde %17, diğerlerinde % 20 olarak belirlenmiştir.

Bu açıklamalara göre, serbest meslek faaliyeti icra etmek üzere yurt dışından gelen gerçek kişilere veya bunlar adına hareket edenlere yapılacak ödemeler (konaklama, ulaşım, yemek gibi masraflar dahil) serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecek ve nakden veya hesaben yapılan ödemelerden gelir vergisi tevkifatı yapılacaktır.

Öte yandan KVK'nın 30'uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratlardan, bu kazanç ve iratlardan avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacak hükmüne yer verilmiş olup maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından kurumlar vergisi kesintisi yapılacak hükmeye bağlanmıştır.

Anılan maddenin verdiği yetkiye dayanılarak çıkarılan 2009/14593 sayılı BKK ile serbest meslek kazançları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranı, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlardan % 5, diğer serbest meslek kazançlarından % 20, gayrimaddî hak bedeli ödemelerinde %20 olarak belirlenmiştir.

KVK Genel Tebliği'nin 22.2.3 Serbest Meslek Kazançları başlıklı bölümünde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

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

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

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

Öte yandan, mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 12 ncı maddesinde, dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlardan sayılan “Türkiye'de elde edilen ücretler”e 5520 sayılı

Kanunda yer verilmemiştir.

Yabancı kurumların Türkiye'de ücret geliri elde etmesi, istihdam ettiği bir personeli Türkiye'de yapılacak bir iş için tahsis etmesi, bu şahsin yabancı kuruma bağlı olarak Türkiye'de hizmet vermesi veya ödemeyi Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılması suretiyle olmaktadır. Bu şekilde dar mükellef kurumların elde ettiği ücret ile serbest meslek kazancı arasında genelde bir fark bulunmamaktadır. Dar mükellef kurumun, Türkiye'de hizmet ettiği kurum ya da kişiye bağlı olmasının mümkün olamayacağı dikkate alınarak kurumun yalnız anlamıyla ücret elde etmesi olanaksızdır. Dolayısıyla 5422 sayılı Kanunun

uygulanmasında ücret kazancı grubunda değerlendirilen kazançlar, 5520 sayılı Kanunun uygulanmasında serbest meslek kazancı olarak değerlendirilecektir.

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

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

Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan ya da işyeri veya daimi temsilcisi bulunmakla birlikte bunlarla ilişkili olmaksızın Türkiye'de serbest meslek faaliyeti icra eden veya bu faaliyeti Türkiye'de değerlendirilen kurumların, yıllık beyanname vermeleri halinde, kesilen bu vergiler beyannamede hesaplanan vergiden mahsup edilebilecektir.”

Gelir unsurları Anlaşmalarda ayrı ayrı ele alınmakta ve vergileme yetkisi duruma göre mukim olunan ülkeye veya gelirin elde edildiği kaynak ülkeye bırakılmakta, bazen de her iki ülke arasında paylaştırılmaktadır. Vergilemenin her iki Devlette de yapıldığı durumda aynı kazançlar üzerinden mükerrer vergilendirmeyi önlemek için diğer Devlette ödenen vergi mukim olunan devlette Anlaşmanın Çifte Vergilendirmenin Önlenmesine ilişkin madde hükümleri çerçevesinde duruma göre mahsup veya istisna edilmektedir. Türkiye'nin taraf olduğu anlaşmalar kapsamında genel vergileme ilkeleri şöyledir:

**Türkiye'de Elde Edilen Ticari Kazançlar:** Anlaşmaya taraf diğer Devlette bulunan bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasyyla elde edilen ticari kazançlar, “Ticari Kazançlar”a ilişkin ( Madde 7 ) madde hükümleri uyarınca, diğer Devlette, yalnızca bu işyeri veya daimi temsilci vasıtasyyla elde edilen kazançlarla sınırlı olmak üzere, bu Devletin iç mevzuatının öngördüğü usul ve esaslar uyarınca vergiye tabi tutulmaktadır.

**Diger Devlette yapılacak faaliyetlerin hangi hallerde işyeri veya daimi temsilci oluşturacağı konusu ise ayıntılılarıyla Anlaşmalarda ( Madde 5 ) açıklanmaktadır.**

**Örneğin,** Türkiye'de mukim olan bir kişinin Rusya'da bulunan bir işyeri veya daimi temsilci vasıtasyyla ticari faaliyyete bulunması durumunda, bu faaliyetten elde edilecek kazançlar yukarıda bahsedilen şekilde Rusya'da, bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde vergiye tabi tutulacaktır.

**Türkiye'de İfa Edilen Serbest Meslek Faaliyetinden Elde Edilen Gelirler:** Söz konusu gelirlerin vergilendirilmesi ülkelere göre değişiklik göstermektedir. Bazı anlaşmalarda diğer Devlette sabit bir yer veya 183 gün süre ile icra edilecek serbest meslek faaliyetleri bu diğer Devlette vergiye tabi tutulur iken, bazı anlaşmalarda ödemenin diğer devlet mukimi tarafından yapılması, bazı anlaşmalarda ise, örneğin Almanya'da, ödemenin diğer Devletin mukimi olmayan bir kişi tarafından yapılması durumunda vergileme hakkı diğer Devlete geçmektedir. Yine bazı anlaşmalarda hizmet diğer Devlette icra edilmezse veya faaliyet süresi 183 günden daha az sürse bile diğer Devletin vergileme hakkı bulunmaktadır. Dolayısıyla konu ile ilgili yapılacak değerlendirmede, her bir anlaşma hükmünün ayrı ayrı dikkate alınmasında yarar görülmektedir.

**Türkiye'de Elde Edilen Ücret Gelirleri:** Ücret gelirlerinde vergileme hakkı hizmet erbabının mukim olduğu Devlete bırakılmıştır. Ancak, hizmetin diğer Devlette icra edilmesi ve aşağıda genel olarak belirtilen koşullardan birisinin diğer Devlette yerine gelmesi durumda vergileme bu diğer Devlette de bu Devletin iç mevzuatı çerçevesinde yapılacaktır. Bu koşullar

Anlaşmalarda;

- Ücret geliri elde edenlerin diğer Devlette toplam 183 günü aşacak şekilde bulunmaları; veya
  - Kendilerine yapılan ödemelerin diğer Devlette mukim olan işverenlerce yapılması; veya
  - Kendilerine yapılan ödemelerin işverenin diğer Devlette sahip olduğu bir işyerinden veya sabit yerden yapılması
- olarak yer almaktadır.

Diğer taraftan, yukarıda belirtilen 183 günlük sürenin hesaplanmasında anlaşmalarda mali yıl/takvim yılı/herhangi bir kesintisiz 12 aylık dönem gibi kriterlerden birisi yer aldığından, ilgili anlaşmaların dikkate alınması gerekmektedir.

**Gayrimaddi Hak Bedelleri:** Ülkemizin akdettiği bütün Anlaşmalarda temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedellerinden elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde vergileme hakkı, oran sınırlaması olmaksızın bu tür gelirleri elde edenlerin mukim olduğu Devlete bırakılmıştır. Ancak, bu tür gelirler elde edildikleri Devlette de (kaynak Devlet) Anlaşmalarda belirtilen oranları geçmeyecek şekilde vergiye tabi tutulmaktadır. Anlaşmalarda yer alan vergi oranları vergilemede yapılacak maksimum oranı ifade etmekte olup, bu oranlar hiçbir şekilde aşılmayacaktır. Ancak, Anlaşmalara taraf Devletlerin iç mevzuatlarında bu tür gelirler için veya Anlaşmalarda ele alınan diğer gelir unsurları için daha düşük bir vergi oranı uygulanıyor ise bu durumda Anlaşmalarda yer alan oranlar değil, mükellefin lehine olan bu düşük oranlar uygulanmaktadır.

Diğer Devlet kaynaklı elde edilen temettü, faiz ve gayrimaddi hak bedelleri için bu diğer Devlette alınacak maksimum vergi oranlarına ilişkin bilgiler de yine GİB'in Web sayfasında "[www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr)" yer almaktadır.

Ancak, yukarıda belirtilen gelirleri elde edenlerin diğer Devlette bir işyerine veya sabit yere sahip olmaları ve bu tür gelirlerin bu işyeri veya sabit yer ile bağlantılı olarak elde edilmeleri durumunda, kaynak devlet vergileme oranları uygulanmayacak; bu şekilde elde edilen gelirler, bu diğer Devletin iç mevzuatı çerçevesinde duruma göre ticari kazanç veya serbest meslek kazancı kapsamında vergiye tabi tutulacaktır.

4 seri numaralı ÇVÖA Genel Tebliğinde serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesinde aşağıdaki açıklamalara yer verilmiştir.

### 3.2.2. Türkiye'de İcra Edilen Serbest Meslek Faaliyetlerinde Türkiye'nin Vergilendirme Yetkisi

#### 3.2.2.1. Serbest Meslek Faaliyetinin Türkiye'de Bir İş Yeri ya da Sabit Yer Vasıtasiyla İcra Edilmesi

ÇVÖ Anlaşmalarına taraf diğer ülke mukimleri tarafından Türkiye'de icra edilen serbest meslek faaliyetlerinden veya benzer nitelikteki diğer faaliyetlerden elde edilen kazançların vergilendirme yetkisinin paylaşımında temel bağlama noktası, faaliyetin Türkiye'de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasiyla gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğidir.

3.2.2.1.1. Gerçek Kişiler Açısından: Gerçek kişilerin elde ettikleri serbest meslek kazançlarının vergilendirilmesi, ÇVÖ Anlaşmalarının 14 üncü maddesinde ele alınmaktadır. Bazı anlaşmaların 14 üncü maddesinde açıkça gerçek kişiler yönünden düzenleme yapılmış olmakla birlikte, bazı anlaşmalarda gerçek kişi ifadesine yer verilmeksızın mukim terimi kullanılarak düzenleme yapılmıştır. Bu şekilde yapılan bir düzenleme anlaşmada yer verilen tanımlar gereği hem gerçek kişileri hem de tüzel kişileri kapsamaktadır.

ÇVÖ Anlaşmasına taraf olan diğer akit devlet mukimi bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelirin kaynak devlet olarak Türkiye'de vergilendirilmesi, anlaşmada sabit yerin varlığı unsuruna bağlanmış olabilir. Bu kapsamında, anlaşmaya taraf diğer akit devlet mukimi bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyetleri icra etmek amacıyla Türkiye'de bir sabit yere sahip olması durumunda, bu sabit yere atfedilen gelirle sınırlı olmak üzere Türkiye'nin vergilendirme hakkı doğmakta olup yapılacak vergilendirmede iç mevzuat hükümleri dikkate alınacaktır.

Ülkemizin taraf olduğu ÇVÖ Anlaşmalarından bazlarında, örneğin Gürcistan Anlaşmasında olduğu gibi, diğer akit devlet mukimi gerçek kişinin serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde ettiği gelirin kaynak devlet olarak Türkiye'de vergilendirilmesi, sadece sabit yerin varlığı unsuruna bağlanmıştır. Bunun aksine, Amerika Birleşik Devletleri, Avusturya, Belçika, Danimarka, Finlandiya, Fransa, Hollanda, Polonya ve diğer bazı ülkelerle olan anlaşmalarda ise sabit yer unsurunun yanı sıra kalma süresi unsuru da Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin belirlenmesi için kullanılmaktadır.

Bu kapsamında, sabit yerin tek başına ya da kalma süresi ile birlikte alternatif bağlama noktası olarak tanımlandığı anlaşmalarda, Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin oluşup oluşmadığının tespiti açısından sabit yerin varlığına bakılması gerekmektedir. Dolayısıyla, serbest meslek ve benzeri faaliyetler açısından Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin bulunup bulunmadığının tespiti için faaliyetin Türkiye'de sabit yer vasıtasyyla icra edilip edilmediği önem arz etmektedir. Eğer faaliyet Türkiye'de bir sabit yer vasıtasyyla icra edilirse Türkiye'nin vergilendirme yetkisi oluşmaktadır.

Örnek 1: Moldova mukimi dış hekimi Bay Andreas, sürekli olarak her yıl 4 ay Türkiye'de açtığı muayenehanede, 8 ay ise Moldova'daki muayenehanesinde dış hekimliği yapmaktadır.

Mukim kavramı dikkate alınarak düzenlenen Türkiye – Moldova ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinin birinci fikrasına göre Türkiye'nin ülkemizde icra edilen serbest meslek faaliyetlerini vergilendirme hakkının oluşması için Bay Andreas'in Türkiye'de faaliyetlerini icra etmek amacıyla sürekli kullanabileceği sabit bir yere sahip olması gerekmekte olup, anılan kişinin Türkiye'de her yıl düzenli olarak 4 ay faaliyette bulunduğu dikkate alındığında bu kişinin Türkiye'de bir sabit yeri oluşmaktadır. Bu durumda Bay Andreas'in geliri, yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, Türkiye'de vergilendirilebilecektir.

Çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmalarında "sabit yer" teriminin bir tanımlaması, genel olarak, yapılmamış olmakla birlikte, bu terim anlaşmaların 5 inci maddesinde tanımlaması yapılan "iş yeri" kavramı ile benzerlik arz etmektedir. ÇVÖ Anlaşmalarında kullanılan "iş yeri" ve "sabit yer" terimleri arasında nitelik olarak esaslı bir farklılık bulunmamakta, "iş yeri" terimi daha çok ticari ve sınai faaliyetlerle ilgili olarak kullanılırken, "sabit yer" terimi serbest meslek faaliyetlerinin icra edildiği yer için kullanılmaktadır. Örnek olarak Beyaz Rusya Anlaşmamızın 14 üncü maddesinin üçüncü fikrasında, "sabit yer" terimi, bir gerçek kişinin serbest meslek faaliyetlerini kısmen veya tamamen yürüttüğü sabit bir yer olarak tanımlanmıştır. Bu kapsamında, ÇVÖ Anlaşmalarının 14 üncü maddesinde bahsedilen "sabit yer"in diğer ülkede oluşup oluşmadığı hususundaki belirlemeye, ilgili anlaşmaların "iş yeri" başlıklı 5 inci madde hükümleri dikkate alınacaktır.

Sabit yerin oluşup oluşmadığının tespitinde, faaliyetin niteliğine uygun olarak kullanılan yerin münhasıran söz konusu faaliyete tahsis edilmesi gerekli değildir. Başka bir gerçek veya tüzel kişi ile paylaşılması veya başka bir kişiye ait olması durumu, bu yerin işe ilişkin olma vasfinı değiştirmeyecektir.

Örnek 2: Gürcistan mukimi olan mimar Bay Edward, faaliyetlerini icra etmek üzere Türkiye'de bir büro kiralamıştır. Bay Edward, Türkiye'de mukim B şirketi ile mimarlık projeleri çizmek için yaptığı sözleşmeye istinaden Türkiye'deki bürosunu kullanarak mimarlık faaliyeti icra etmiştir.

Yalnızca gerçek kişiler için düzenleme içeren Türkiye – Gürcistan ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinin birinci fikrasına göre Türkiye'nin vergileme hakkı olması için Bay Edward'ın Türkiye'de faaliyetlerini icra

etmek amacıyla sürekli kullanabilecegi sabit bir yere sahip olmasi gerekmekte olup bu durumda Bay Edward'ın geliri, yalnızca söz konusu sabit yere atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere, Türkiye'de vergilendirilebilir.

3.2.2.1.2. Tüzel Kişiler ve Teşebbüsler Açısından: Anlaşmalara taraf diger ülke mukimi olan tüzel kişilerin/teşebbüslerin serbest meslek faaliyetlerinden elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi anlaşmalarda genel olarak 14 üncü maddede düzenlenmekle birlikte, bazı anlaşmalarda söz konusu kazançlar 5inci maddede ve bu madde ile ilişkilendirilen 7nci maddede, az sayıdaki bazı anlaşmalarda ise 14 üncü madde ile birlikte 5inci ve 7nci maddede düzenlenmiştir.

Arnavutluk, Azerbaycan, Birleşik Arap Emirlükleri, Etiyopya, Tunus ve Ukrayna Anlaşmalarımızda olduğu gibi bazı anlaşmalarımızda diğer ülke mukimlerinin serbest meslek ve benzeri faaliyetlerinden elde ettiği gelirin kaynak devlet olarak Türkiye'de vergilendirilmesi sadece sabit yerin varlığı unsuruna bağlanmıştır. Bu kapsamda, gerçek kişiler açısından olduğu gibi tüzel kişiler açısından da sabit yerin varlığı vergilendirme yetkisinin tespitinde belirleyici tek unsur olacaktır.

Sabit yer terimi, önceki bölümde açıklandığı üzere, anlaşmaların 5inci maddesinde tanımlanan iş yeri kavramıyla benzerlik taşımaktadır. Dolayısıyla, ÇVÖ Anlaşmalarının 14 üncü maddesinde bahsedilen "sabit yer"in diğer ülkede oluşup oluşmadığının belirlenmesinde ilgili anlaşmaların "iş yeri" başlıklı 5inci madde hükümleri dikkate alınacaktır.

Örnek 3: Tunus mukimi Altın A.Ş., Türkiye'de mukim Platin A.Ş.'ye danışmanlık hizmeti vermek üzere üç personelini 15/02/2016 tarihinde 30 günlüğüne Türkiye'ye göndermiştir. Altın A.Ş.'nin Türkiye'de bir iş yeri bulunmamaktadır.

Serbest meslek faaliyetlerinin vergilendirilmesi Türkiye – Tunus ÇVÖ Anlaşmasının 14 üncü maddesinde düzenlenmiştir. Bu maddenin ilk fikrasında Türkiye'de vergilendirme yapılabilmesi için yalnızca sabit yerin varlığı öngörülmüştür.

Buna göre, Tunus mukimi Altın A.Ş.'nin faaliyetleri nedeniyle Türkiye'de vergilendirme yapılabilmesi için bu şirketin faaliyetlerini icra etmek amacıyla Türkiye'de sürekli kullanabilecegi sabit bir yere sahip olmasi gerekmektedir. Olayda Altın A.Ş.'nin Türkiye'de sabit yeri yani bir iş yeri bulunmadığı için Türkiye'de icra ettiği serbest meslek faaliyeti nedeniyle elde ettiği gelir Türkiye'de vergilendirmeyecektir.

Bazı anlaşmalarımızda hem gerçek kişi hem de tüzel kişiler için vergilendirme yetkisi sadece iş yeri ya da sabit yer unsuruna bağlanmıştır. Dolayısıyla vergilendirme yetkisinin tespitinde sadece bu unsur belirleyici olacaktır. Eğer faaliyet Türkiye'de bir iş yeri ya da sabit yer vasıtasyyla icra ediliyorsa Türkiye'nin vergilendirme yetkisi olacak, iş yeri veya sabit yer olmuşmamışsa Türkiye'nin vergi alma hakkı söz konusu olmayacağından emin olunacaktır.

Buna karşın, diğer bazı anlaşmalarda iş yeri ya da sabit yer unsurunun yanı sıra kalma süresi unsuru ya da ödemenin Türkiye mukimi olan bir kişi tarafından veya böyle bir kişi adına ya da Türkiye'deki bir iş yerinden/sabit yerden yapılması unsuru Türkiye'nin vergilendirme yetkisinin belirlenmesi için kullanılan ilave unsur veya unsurlar olarak yer almaktadır. Bu anlaşmaların uygulanmasında, diğer ülke mukiminin Türkiye'de iş yeri ya da sabit yeri bulunmasa bile Türkiye'nin vergi alma yetkisinin oluşup oluşmadığının belirlenmesi için belirtilen unsurlara da bakılması gerekmektedir."

**GİB tarafından verilen 23.03.2023 tarih ve 62030549-125-351802 sayılı özelgedeki açıklamalar,** bulut/veri depolama faaliyetinin gelir unsurları arasındaki niteliğinin belirlenmesi ve hizmetin vergilendirilmesi bağlamında örnek mahiyetine aşağıya alınmıştır.

"İgide kayıtlı özelge talep formunda, şirketinizin reklam ve tanıtım işi faaliyetinde bulunduğu, müşterilerinizin reklamlarında kullanılmak üzere Avustralya mukimi .... Ltd. ve ABD mukimi ..... firmalarından video, fotoğraf ve müzik gibi lisanslı materyaller alındığı, ayrıca İrlanda mukimi ..... firmasından müşterileriniz için dosya depolama (bulut sistemi yedekleme servisi) hizmeti alındığı belirtilerek, bu işler için şirketinize düzenlenen fatura tutarları üzerinden ödenen bedellerin Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi kapsamında tevkifata tabi olup olmadığı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

## I- Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden Değerlendirme

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 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 (a) bendinde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine uygun Türkiye'de bir işyeri olan veya daimi temsilci bulunduran yabancı kurumlar tarafından bu yerlerde veya bu temsilciler vasıtıyla yapılan işlerden elde edilen ticari kazançların, dar mükellefiyet konusuna giren kurum kazancı olarak vergilendirileceği hükmüne yer verilmiştir. Aynı fikranın dördüncü fıkrasında da, bu maddede belirtilen kazanç veya iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümlerinin uygulanacağı ifade edilmiştir.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılabileceği hükmüne yer verilmiş olup maddenin ikinci fıkrasında ise ticâri veya ziraâ kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, iktîra, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temelliğinde nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılabileceği hükmeye bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 3/2/2009 tarihinden itibaren gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde %20 olarak belirlenmiştir.

## II- Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Yönünden Değerlendirme

Türkiye-İrlanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01/01/2011, Türkiye-Avustralya Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01/01/2014, Türkiye-ABD Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması 01/01/1998 tarihlerinden itibaren uygulanmaktadır.

Söz konusu Anlaşmaların 12 nci maddesinin 2 nci fıkrasında, gayrimaddi hak bedellerinin elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre vergilendirilebileceği, ancak bu şekilde alınacak verginin gayrimaddi hak bedelinin %10'unu aşamayacağı yönünde hükümler yer almaktadır. Aynı maddenin 3 üncü fıkrasında ise, "gayrimaddi hak bedelleri" teriminin edebî, sanatsal veya bilimsel her nevi telîf hakkının veya sînai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımı karşılığında yapılan ödemeleri de kapsadığı hükmü yer almaktadır.

Buna göre, şirketinizin, müşterilerin reklamlarında kullanmak üzere Avustralya ve ABD mukimi firmalardan çoğaltma, değiştirme, topluma dağıtma, gösterme vb. gibi hakların kullanımı kapsamında aldığı video, fotoğraf ve müzik gibi lisanslı materyaller ile İrlanda mukimi firmadan aldığı dosya depolama hizmeti karşılığında yapılan gayrimaddi hak bedeli niteliğindeki ödemeler üzerinden Türkiye'nin %10'u aşmayan oranda vergi alma hakkı bulunmaktadır.

Anlaşmaların 12 nci maddesine göre Türkiye'de ödenen vergi, Anlaşmaların çifte vergilendirmenin önlenmesine ilişkin 23 üncü maddesi gereğince bu ülkelerde ödenecek vergiden mahsup edilecektir.

Ancak, Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için söz konusu ülke mukimi teşebbüslerin ülkelerinde tam mükellef olduklarının ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkelerde vergilendirildiklerinin ilgili ülke yetkili makamından alınacak bir belge ile (mukimlik belgesi) kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya ilgili ülkedeki Türk Konsolosluklarında tasdik edilen Türkçe tercumesinin bir örneğinin ilgili vergi dairesine veya vergi sorumlularına ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi halinde ise ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimiz uygulanacaktır.”

GİB tarafından verilen 06.06.2022 tarih ve 17192610-125[KV-20-43]-134658 sayılı özelge’de ise aşağıdaki vergisel değerlendirilmeler yapılmıştır.

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

#### **- KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

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

Aynı Kanunun "Dar mükellefiyette vergi kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmeye bağlanmış; ikinci fıkrasında da ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığından bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtiira, 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 yapılması öngörülmüş olup, kesinti oranı 12/01/2009 tarihli ve 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile gayrimaddi hakların satışı, devir ve temelliği karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden % 20 olarak belirlenmiştir.

#### **- ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN**

"Türkiye Cumhuriyeti ile İrlanda Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması" 01.01.2011 tarihinden itibaren uygulanmaktadır. Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinde;

1. Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

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

3. Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebi, sanatsal veya bilimsel her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımını veya kullanım hakkı

karşılığında veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikimi için veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımını ya da kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder. "Gayrimaddi hak bedelleri" terimi aynı zamanda, verimliliğe, kullanımına veya tasarrufa bağlı herhangi bir benzer hak ya da varlığın elden çıkarılmasından doğan gelirleri de kapsar.

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

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, İrlanda mukimi ... firmasına kurumsal e-posta ve bulut depolama abonelik hizmetleri nedeniyle yapılacak ödemeler Anlaşmanın 12nci maddesinin 3üncü fıkrası kapsamında değerlendirilecek olup, söz konusu ödemeyi vergileme hakkı Anlaşmanın 12nci maddesinin 1inci fıkrasına göre İrlanda'ya ait olacaktır. Bununla birlikte Anlaşmanın 12nci maddesinin 2inci fıkrası gereğince Türkiye'nin de gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının % 10'unu aşmamak üzere vergi alma hakkı bulunmaktadır. Ancak aynı maddenin 4üncü fıkrası uyarınca İrlanda mukimi firmanın Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtıyla ticari faaliyyette bulunması ve söz konusu gayrimaddi hak bedelinin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında önemli bir bağ bulunması durumunda vergileme bu maddenin 1inci ve 2inci fıkralarına göre değil, Anlaşmanın 7nci maddesi kapsamında yapılacaktır.

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

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

#### **- KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN**

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

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

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

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

hüküm altına alınmıştır.

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

#### "2.1.2.1.1. Genel Olarak

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

açıklamalarına yer verilmiştir.

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

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

**GİB tarafından verilen 24.05.2022 tarih ve 84974990-130[KDV-4-İ-14009-2020/7]-234543 sayılı Özelge'de ise, serbest meslek faaliyetinin icra ve elde edilen kazancın beyanı ve vergilendirilmesi hususu aşağıdaki gibi ele alınmıştır.**

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda, İsrail'deki bir kişiye bir kitabın Türkiye'deki yayın hakkı karşılığında ödeme yaptığınız belirtilerek, söz konusu ödemeye ilişkin vergi tevkifatı yapılp yapılmayacağı, yapılacaksa hangi oranda yapılacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmekte olup görüşümüze aşağıda yer verilmiştir.

#### KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin 2 nci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılan kurumların kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği hükmeye bağlanmış ve üçüncü fıkrasında da dar mükellefiyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar bentler halinde sayılmıştır.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, dar mükellefiyete tabi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratlar üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından kurumlar vergisi kesintisi yapılabileceği hükmüne yer verilmiş olup, maddenin birinci fıkrasının (b) bendinde serbest meslek kazançlarından, ikinci fıkrasında ise ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtiira, 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 yapılabileceği hükmeye bağlanmıştır. Vergi kesintisi oranları, 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca 03/02/2009 tarihinden itibaren petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda % 5, diğer serbest meslek kazançlarında % 20, gayrimaddi hak bedeli ödemelerinde de % 20 olarak belirlenmiştir.

#### ÇİFTE VERGİLENDİRMEYİ ÖNLEME ANLAŞMASI YÖNÜNDEN:

"Türkiye Cumhuriyeti ile İsrail Devleti Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması " 01.01.1999 tarihinden itibaren uygulanmaktadır.

Anlaşmanın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12 nci maddesinde;

"1.Bir Akit Devlette doğan ve diğer Akit Devletin bir mukimine ödenen gayrimaddi hak bedelleri, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

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

3.Bu maddede kullanılan "gayrimaddi hak bedelleri" terimi, sinema filmleri ile radyo ve televizyon yayınılarında kullanılan kayıtlar dahil olmak üzere edebi, sanatsal veya bilimsel çalışmaların, her nevi telif hakkının, her nevi patentin, alameti farikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın veya sınai, ticari veya bilimsel tecrübeye dayalı bilgi birikiminin kullanımı, kullanma hakkı veya satışı karşılığında yapılan her türlü ödemeleri kapsar.

4.Bir Akit Devlet mukimi olan gayrimaddi hak bedelinin gerçek lehdarı, sözkonusu bedelin elde edildiği diğer Akit Devlette yer alan bir işyeri vasıtasyyla ticari faaliyette bulunursa veya bu diğer Devlette yer alan sabit bir yer vasıtasyyla serbest meslek faaliyetinde bulunursa ve sözkonusu bedelin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri veya sabit yer arasında önemli bir bağ bulunmactaysa, 1inci ve 2nci fıkra hükümleri uygulama dışı kalacaktır. Bu durumda, olayına göre 7nci veya 14üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

..."

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, İsrail mukimi bir kişiye bir kitabın Türkiye'deki yayın hakkı karşılığında yapılan ödeme Anlaşmanın 12nci maddesinin 3üncü fıkrası kapsamında değerlendirilecek olup, söz konusu ödemeyi vergileme hakkı Anlaşmanın 12nci maddesinin 1inci fıkrasına göre İsrail'e ait olacaktır. Ancak Anlaşmanın 12nci maddesinin 2nci fıkrası gereğince Türkiye'nin de gayrimaddi hak bedelinin gayrisafi tutarının %10'unu aşmamak üzere vergi alma hakkı bulunmaktadır. Ancak aynı maddenin 4üncü fıkrası uyarınca İsrail mukimi kişinin Türkiye'de bulunan bir işyeri vasıtasyyla ticari faaliyette bulunması ve söz konusu gayrimaddi hak bedelinin ödendiği hak veya varlık ile bu işyeri arasında önemli bir bağ bulunması durumunda vergileme bu maddenin 1inci ve 2nci fıkralarına göre değil, Anlaşmanın "Ticari Kazançlar'a ilişkin 7nci maddesi kapsamında işyerine atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere Türkiye'de yapılacaktır.

Türkiye'de bu şekilde ödenen vergi ise, Türkiye - İsrail Anlaşmasının "Çifte Vergilendirmenin Önlenmesi" başlıklı 22nci maddesi gereğince, İsrail'de ödenecek bu gelire ilişkin vergiden mahsup edilmek suretiyle aynı gelir üzerinden iki defa vergi alınması önlenmiş olacaktır.

Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, İsrail mukimi kişinin Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmesi için İsrail'de tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin İsrail yetkili makamlarından alınacak bir belge (mukimlik belgesi) ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile birlikte noterce veya İsrail'deki Türk Konsolosluklarında tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin vergi sorumlularına veya ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir. Mukimlik belgesinin ibraz edilememesi durumunda ise, ilgili Anlaşma hükümleri yerine iç mevzuat hükümlerimizin uygulanacağı tabiidir.

### KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU YÖNÜNDEN:

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun;

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

- 4/1inci maddesinde, hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu, bu işlemlerin; bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi, şekillerde gerçekleşebileceği,

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

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

hükümlerine yer verilmiştir.

Düzen taraftan, ikametgâhi, işyeri, kanuni merkezi ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayanlar tarafından yapılan işlemler ile ilgili ayrıntılı açıklamaların yer aldığı 26/04/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/C-2.1.2.1.1.) bölümünde;

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

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

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

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

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

açıklamalarına yer verilmiştir.

Öte yandan, KDV oranları KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak yayımlanan 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesine ekli (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 1, (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için % 8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için % 18 olarak tespit edilmiştir.

Buna göre, İsrail'de yerleşik bir firmadan satın alınan kitap yayım hakkı KDV Kanununun 1 inci maddesine göre genel oranda (%18) KDV'ye tabi olup bu işlemden doğan KDV'nin tarafınızdan sorumlu sıfatıyla 2 No.lu KDV Beyannamesi ile beyan edilerek ödenmesi gerekmektedir."

**Yine GİB'in 17.02.2016 tarih ve 62030549-125[30-2014/211]-13093 sayılı özelgesinde** ise yurt dışında yerleşik kişiden alınan çeviri/tercüme hizmeti ifası ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formu ile ..... vergi kimlik numaralı mükellefi olduğunuz, İspanya mukimi olan tercüme bürosundan hizmet aldığınız, alınacak hizmet ile ilgili dosyaların e-posta yolu ile ilgili firmaya gönderildiği ve tercümesinin de yine e-posta yolu ile alındığı belirtilerek İspanya mukimi tercüme bürosuna yapılacak ödemeler üzerinden kurumlar vergisi ve katma değer vergisi tevkifatı yapılp yapılmayacağı hakkında bilgi talep edildiği anlaşılmış olup konuya ilişkin Başkanlığımız görüşleri aşağıda açıklanmıştır.

**Kurumlar Vergisi Kanunu Yönünden;**

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Tam ve dar mükellefiyet" başlıklı 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında, Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanunî ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, dar mükellefiyet esasında sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükmü altına alınmış, üçüncü fıkrasının (c) bendinde de, Türkiye'de elde edilen serbest meslek kazançları dar mükellefiyyette kurum kazancını oluşturan kazanç ve iratlar arasında sayılmıştır.

Aynı Kanun'un "Dar mükellefiyyette vergi kesintisi" başlıklı 30 uncu maddesinin birinci fıkrasında, dar mükellefiyyete tâbi kurumların maddede bentler halinde sayılan kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslar da dâhil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından %15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılacağı hükmüne yer verilerek maddenin sekizinci fıkrası ile Bakanlar Kuruluna, vergi kesintisi oranını belli sınırlar dâhilinde tespit etme yetkisi verilmiştir. Anılan yetkiye dayanılarak çıkarılan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile serbest meslek kazançları üzerinden yapılacak kurumlar vergisi kesintisi oranı, petrol arama faaliyetleri dolayısıyla sağlanacak kazançlarda %5, diğer serbest meslek kazançlarında %20 olarak belirlenmiştir.

**Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Yönünden;**

İspanya mukimi olan tercüme bürosundan alınan çeviri hizmeti serbest meslek faaliyeti niteliğinde olduğundan söz konusu hizmetin Türkiye Cumhuriyeti ile İspanya Krallığı Arasında Gelir Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması'nın "Serbest Meslek Faaliyetleri" başlıklı 14 üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi gerekmektedir.

Anılan Anlaşma'nın 14 üncü maddesinin 1 ve 2 nci fıkralarında,

"1. Bir Akit Devletin bir gerçek kişi tarafından serbest meslek faaliyetleri veya bağımsız nitelikteki diğer faaliyetler dolayısıyla elde edilen gelir, yalnızca bu Devlette vergilendirilebilecektir. Bununla beraber, eğer bu hizmet veya faaliyetler diğer Devlette icra edilirse ve eğer:

- a) Bu kişi, bu diğer Devlette bu hizmet veya faaliyetleri icra etmek için sürekli olarak kullanabileceği sabit bir yere sahip ise; veya
- b) Bu kişi, bu diğer Devlette, söz konusu hizmet ve faaliyetleri icra etmek amacıyla, 12 aylık herhangi bir kesintisiz dönemde, bir veya birkaç seferde toplam 183 gün veya daha fazla kalırsa,  
söz konusu gelir, aynı zamanda 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 içindeki hizmet veya faaliyetlerden elde edilen gelir, bu diğer Devlette vergilendirilebilir.

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

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

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

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

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

hükümleri yer almaktadır.

Anılan Anlaşma'nın Protokolü'nün 7 nci maddesinde ise,

"7. 14 üncü maddenin 2 nci fıkrasına ilave olarak: "Bir Akit Devlet teşebbüsü tarafından diğer Akit Devlette, bu diğer Devlette bulunan görevli personel veya istihdam edilen personel aracılığı ile hizmet veya faaliyetler (aynı veya bağlı projeler için) icra edilir ise, söz konusu hizmet veya faaliyetin bu diğer Devlette icra edildiği kabul edilecektir."

hükümü yer almaktadır.

Anlaşma'nın 14 üncü maddesinin 1 inci fıkrası Türkiye mukimi şirketiniz tarafından gerçek kişilerden alınacak serbest meslek faaliyetleri, 2 nci fıkrası ise teşebbüsler tarafından ifa edilen serbest meslek faaliyetleri nedeniyle elde edilen kazançların vergilendirilme hususunu düzenlemektedir. Söz konusu İspanya mukimi tercüme bürosu (ister gerçek kişi ister tüzel kişi niteliğinde olsun) tarafından Türkiye'ye gelmeksızın icra edilecek serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilecek gelirleri vergilendirme hakkı yalnızca İspanya'ya aittir.

İspanya mukimi tercüme bürosu (bir gerçek kişi veya tüzel kişi) tarafından Türkiye mukimi olan şirketinize verilen serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen gelirlerin Türkiye'de vergiye tabi olması için, hizmet veya faaliyetlerin Türkiye'de icra edilmesi koşulunun yanı sıra, İspanya mukimi kişinin/teşebbüsün serbest meslek faaliyetlerini icra etmek için Türkiye'de sürekli kullanabileceği sabit bir yere/şeridde 183 günden fazla sürmesi gerekmektedir. Bu durumda, söz konusu hizmet veya faaliyetler karşılığında elde edilen gelirler iç mevzuat hükümlerimiz çerçevesinde Türkiye'de de vergilendirilecektir. Bu durumda, İspanya mukimi gerçek kişi/tüzel kişi tarafından Türkiye'de elde edilen gelirler dolayısıyla Türkiye'de ödenecek vergi, Anlaşmanın "Çifte vergilendirmenin Önlenmesi"ne ilişkin 22 inci maddesinin 1 inci fıkrası uyarınca İspanya'da ödenecek vergiden mahsup edilebilecektir.

Diger taraftan, Anlaşma hükümlerinin iç mevzuata göre değişiklik getirdiği durumlarda, Türkiye mukimi şirkete hizmet veren İspanya mukimi söz konusu tercüme bürosunun (gerçek kişinin veya teşebbüsün)

Anlaşma hükümlerinden yararlanabilmek için İspanya'da tam mükellef olduğunun ve tüm dünya kazançları üzerinden bu ülkede vergilendirildiğinin İspanya yetkili makamlarından alınacak bir belge ile kanıtlanması ve bu belgenin aslı ile noterce veya İspanya'daki Türk Konsolosluklarında tasdik edilen Türkçe tercümesinin bir örneğinin ilgili vergi dairesine ibraz edilmesi gerekmektedir.

Katma Değer Vergisi Kanunu Yönünden;

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanunu'nun:

1/1inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu, 1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalatının KDV ye tabi olduğu, 4/1inci maddesinde; hizmetin, teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemler olduğu ve bu işlemlerin bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleştirilebileceği,

6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının: Hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalınılmasını, ifade ettiği,

9/1inci maddesinde ise; mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, işyerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması hallerinde ve gerekli görülen diğer hallerde Maliye Bakanlığı'nın vergi alacağının emniyet altına alınması amacıyla, vergiye tabi işlemlere taraf olanları verginin ödenmesinden sorumlu tutabileceği hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan, 26/04/2014 tarih ve 28983 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak 01/05/2014 tarihinde yürürlüğe giren KDV Genel Uygulama Tebliği'nin "I/C-2.1.2.1. İkametgâhi, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı bölümünde;

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

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

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

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

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

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

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

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

- KDV mükellefiyeti olmayan genel bütçeli bir idareye yurt dışından verilen bilgisayar yazılım hizmeti,  
..." açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre Şirketinizin İspanya mukimi tercüme bürosundan aldığı tercüme hizmetinden Türkiye'de yararlanıldığından, bu hizmet Kanun'un 1/2 nci maddesi gereğince KDV'ye tabi tutulacaktır. Hesaplanan bu vergi şirketiniz tarafından 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilerek ödenecek, aynı dönemde 1 No.lu KDV beyannamesi ile indirim konusu yapılabilecektir."

**GİB tarafından verilen 05.05.2020 tarih ve 62030549-125[30-2018/4]-E.352679 sayılı özelgede** ise yurt dışında yerleşik kişiden alınan kitap yayın hizmeti ifası ile ilgili aşağıdaki açıklamalar yapılmış bulunmaktadır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda; iktisadi işletmesi bulunmayan derneğinizin psikoloji alanında faaliyet yürüttüğü, derneğiniz adına yayımlanan İngilizce bir dergi için üyelerinizce hazırlanan makalelerin, İngiltere merkezli bir yayıncı kuruluş tarafından şekilsel olarak düzenlenip derneğiniz adına internet ortamında yayımlandığı ve bu derginin kağıt ortamında basımının söz konusu olmadığı belirtilerek, İngiltere mukimi yayıncı kuruluşça kesilen hizmet faturasına karşılık yapılan ödemelerden kurumlar vergisi stopajı yapılmış yapılmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinin ikinci fıkrasında; Kanunun 1 inci maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanların, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği hükmeye bağlanmış, üçüncü fıkrasında ise dar mükellefiyette verginin mevzuuna giren kurum kazancının hangi kazanç ve iratlardan olduğu belirtilmiştir.

Aynı Kanunun 30 uncu maddesinde, 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 yapılması öngörlümüş ve kesinti oranları 03/02/2009 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiştir. Ancak, anılan maddede, Gelir Vergisi Kanununun 42 nci maddesi kapsamına giren işler dolayısıyla yapılan ödemeler hariç, ticari kazanç kapsamındaki ödemeler üzerinden tevkifat yapılmasına ilişkin herhangi bir hükmeye yer verilmemiştir.

Öte yandan, 1 Ocak 1989 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "Türkiye Cumhuriyeti ile Büyük Britanya ve Kuzey İrlanda Birleşik Krallığı Arasında Gelir ve Sermaye Değer Artış Kazançları Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme ve Vergi Kaçakçılığına Engel Olma Anlaşması"nın ticari kazanca ilişkin 7 nci maddesine göre, bir İngiltere mukimi teşebbüs Türkiye'de yer alan bir işyeri vasıtasiyla ticari faaliyette bulunmadıkça bu teşebbüsün kazancı yalnız İngiltere'de vergilendirilecektir. Eğer teşebbüs Türkiye'de yer alan bir işyeri vasıtasiyla ticari faaliyette bulunursa, kazanç Türkiye'de işyerine doğrudan doğruya veya dolaylı olarak atfedilebilen miktarla sınırlı olmak üzere vergilendirilebilir. İşyerinin tanımı ise Anlaşmanın 5 inci maddesinde yapılmış olup İngiltere mukimi teşebbüsün hangi koşullarda Türkiye'de bir işyerine sahip olacağı ayrıntılı olarak belirlenmiştir.

Bu itibarla, İngiltere mukimi firma Türkiye'de yer alan bir işyeri vasıtasiyla ticari faaliyette bulunmadığı sürece elde edeceğii gelir üzerinden Türkiye'nin vergi alma hakkı olmayacağıdır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, derneğiniz adına yayımlanan İngilizce bir dergi için hazırlanan makalelerin İngiltere merkezli bir yayıncı kuruluş tarafından şekilsel olarak düzenlenip derneğiniz adına internet ortamında yayımlanması faaliyeti, ticari faaliyet kapsamında değerlendirildiğinden, bu hizmet karşılığında İngiltere mukimi firmaya yapılan ödemeler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca kurumlar vergisi kesintisi yapılması gerekmektedir.”

KDVK'nın (1/1) inci maddesine göre, serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler vergiye tabidir. Sözü edilen faaliyetleri mutat ve sürekli olarak yapanlar KDV mükellefi olacak, arızi serbest meslek faaliyetinde bulunanların ise KDV mükellefiyeti tesis edilmeyecektir.

Serbest meslek faaliyetlerini mutat ve sürekli olarak yapanların, prensip olarak KDV mükellefiyeti tesis ettirmeleri gerekmektedir. Ancak, GVK'nın 18 inci maddesi kapsamına giren teslim ve hizmetleri münhasıran aynı Kanunun 94 üncü maddesinde belirtilen kişi, kurum ve kuruluşlara yapanların hesaplayacağı KDV'nin, bu kişi veya kuruluşlar tarafından sorumlu sıfatıyla beyan edilmesi gereklidir.

Serbest meslek erbabının bu uygulamadan faydalananın KDV mükellefiyetinin sadece GVK'nın 18 inci maddesi kapsamına giren işlemlerden ibaret olması ve işlemlerinin tamamının aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlara yapılması gerekmektedir.

Ayrıca, sorumluluk uygulaması kapsamında işlem yapılabilmesi için GVK'nın 18 inci maddesi kapsamına giren işlemleri yapan kişilerin, bu şekilde işlem yapılmasını önceden vergi sorumlusuna GVK'nın 94 üncü maddesinde sayılanlara bildirmesi gerekmektedir.

İşlemlerine ait verginin beyan ve ödeme mükellefiyeti sorumlular tarafından yerine getirilen serbest meslek mensupları (GVK'nın 18 inci maddesinde sayılanlar) ayrıca KDV beyannamesi vermez ve defter tutmazlar. İşlemin belgelendirilmesi ise VUK'un genel hükümlerine göre gerçekleştirilir.

Bu uygulamaya göre, GVK'nın 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar, aynı Kanunun 18 inci maddesi kapsamına giren kişilere yaptıkları ödemeler ile ilgili olarak gelir vergisi (GV) stopaj tutarı dâhil işlem bedeli üzerinden KDV hesaplayıp sorumlu sıfatıyla beyan edip öderler. Hesaplanan KDV tutarı GV stopaj matrahına dâhil edilmez.

Örnek: Dergilere karikatür çizen bir serbest meslek mensubu, karikatür başına 200 TL net telif ücreti almaktadır. Karikatüristin her ay 1 karikatür verdiği (A) dergi işletmesi bu hizmetle ilgili GV ve KDV tevkifat tutarlarını aşağıdaki şekilde hesaplayacaktır.

- KDV hariç, GV stopajı dahil tutar:  $200 / 0,83 = 240,96$  TL
- GV Stopajı :  $240,96 \times 0,17 = 40,96$  TL
- KDV :  $240,96 \times 0,18 = 43,37$  TL
- GV stopajı ve KDV dahil toplam bedel:  $200 + 40,96 + 43,37 = 284,33$  TL

Dergi işletmesi 40,96 TL tutarındaki GV stopajını, muhtasar beyannamesine dahil edecek, 43,37 TL tutarındaki KDV'yi ise 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edecektir. Bu tutarın 1 No.lu KDV beyannamesinde genel hükümler çerçevesinde indirim konusu yapılabileceği açıklıdır. GVK'nın 18 inci maddesi kapsamına giren teslim veya hizmetleri aynı Kanunun 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar yanında bu maddede yer almayanlara da yapanlar, yukarıda belirtilen uygulamadan faydalananızlar.

Sorumluluk uygulamasını tercih etmeyenler ile esasen bu kapsama girmesi mümkün olmayan mükelleflerin, GVK'nın 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar ile bunlar dışındaki kilerin yaptıkları işlemleri sebebiyle hesaplanan KDV, Tebligin (I/C- 2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenir.

Bu mükellefler genel hükümler çerçevesinde defter tutar, belge düzenler ve KDV beyannamesi verirler. Bu durumda, GVK'nın 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşların, KDVK Genel Uygulama Tebliği (I/C-2.1.3) bölümü saklı kalmak kaydıyla, bu işlemler sebebiyle vergi sorumlulukları söz konusu olmaz.

GVK'nın 94 üncü maddesinde sayılan kişi, kurum ve kuruluşlar bu bölüm kapsamındaki alımlarında, saticılardan bir yazı talep ederler. Bu yazda işlemi yapanlar;

- Faaliyetlerinin arızı olması nedeniyle KDV'ye tabi olmadığını veya
- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin sorumlu sıfatıyla beyanını tercih ettilerini veya
- Faaliyetlerinin KDV'ye tabi olduğunu ve hesaplanacak KDV'nin kendileri tarafından mükellef sıfatıyla beyan edileceğini, belirtirler. Bu yazı, Vergi Usul Kanununun muhafaza ve ibraz hükümleri çerçevesinde saklanır ve gerektiğinde yetkililere ibraz edilir.

**Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;**

**1-** İlişkili dar mükellef kurum Ran Cartoons Books OOO'dan döviz cinsinden kullanılan kredinin, emsallere uygunluğunun araştırılması önceliklidir. Yurt dışından temin edilen kredinin ana para vade ve faiz oranı ölçütleri dikkate alındığında, bu uygunluğun sağlandığı anlaşılmaktadır.

**2-** 01.01.2021 tarihindeki kurum özsermaye toplamının 3.500.000,00 TL olması ve yabancı kaynak tutarının özsermayenin 3 katını 31.12.2021 tarihinde ( $11.000.000,00 > 3.500.000,00 \times 3 = 10.500.000,00$ ) aşması nedeniyle, krediye ilişkin KVK'nın 12'nci maddesi kapsamında 31.12.2021 tarihinde dek örtülü sermaye uygulamasına dair yapılacak herhangi bir işlem bulunmamaktadır.

**3-** Kredi temin edilen kuruluş, ilgili ülke mevzuatına göre kredi kuruluşu olarak kabul edilmediğinden 2021 hesap döneminde ödenen 100.000,00 TL faiz üzerinden (brüt tutar 111.111,11 TL üzerinden) ödeme tarihi itibarıyle KVK'nın 30'uncu maddesi uyarınca %10 oranında vergi tevkifati yapılmalıdır.

**4-** Kredi temin Ran Cartoons Books OOO'nun, ilgili ülke mevzuatına göre kredi kuruluşu olarak kabul edilmediği gereğesi ışığında, ödenen 111.111,11 TL faiz üzerinden KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca %18 oranında vergi tevkifati yapılmalı ve sorumlu sıfatıyla beyan edilmelidir. Beyan edilen verginin KDV beyanına indirim KDV olarak da dikkate alınacağı tabiidir.

**5-** VUK'un 262'nci maddesi ile 163, 238 ve 334 seri numaralı VUK genel tebliğ düzenlemeleri uyarınca, iktisadi kıymetin maliyetini artırıcı nitelikteki harcamaya yönelik olarak kullanılan finansmana dair (faiz, kur farkı gibi) giderlerin aktifleştirme dönemi sonuna dek (yatırım dönemi) olan kısmının maliyet ile ilişkilendirilmesi, takip eden hesap dönemlerinde ise ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete yansıtılması konusunda mükelleflerin seçimlik hakkı bulunduğu tabiidir. Bu bağlamda mükellef kurumun 100.000,00 TL faiz giderini matbaa tesisinin maliyetine eklemek ya da doğrudan 2021 hesap dönemi gideri olarak dikkate alma hususunda seçimlik hakkı bulunmaktadır.

**6-** 2 yıl vadeli ve yatırım amaçlı kredinin kullandırımına banka tarafından aracılık edilmesi durumunda, (aracılık eden) banka tarafından KKDF hesaplanarak beyan edilecektir.

**7-** İngiltere'de yerleşik Arthur C. DOYLE'den Türkiye'ye gelinmeksızın alınan serbest meslek (çeviri/tercüme) hizmeti kapsamında GVK düzenlemeleri ve İngiltere-Türkiye ÇVÖA hükümleri uyarınca vergi tevkifati yapılmayacaktır.

**8-** İngiltere'de yerleşik gerçek kişi tarafından verilen çeviri hizmetlerinden faydalandığından, yapılan ödemeler üzerinden KDVK'nın 9'uncu maddesi uyarınca vergi tevkifati yapılacaktır.

**9-** Türkiye'de yayımlanacak 5 (beş) adet kitap için alınan çeviri hizmeti için kitap başına 50.000,00TL olmak üzere ödenen ve 740-Hizmet Üretim Maliyetleri hesabına kaydedilmiş olan toplam 250.000,00TL, ödeme tarihinde gayri maddi hak/yayın hakları olarak aktifleştirilecek, basımından vazgeçilen 3 (üç) adet kitap için yapılan ödeme tutarı olan ( $3 \times 50.000,00 = 150.000,00$  TL 2021 hesap dönemi gideri olarak dikkate alınabilecektir. Basım programında yer alan 2 kitap için ödenen 100.000,00 TL ise, 15 yıl süresince yıllık %6,66 oranında itfa olunacaktır.

**10-** Türkiye'de yerleşik gerçek kişi Tekin ARAL'dan 2021 yılında basımı yapılan 1 adet kitap için kapak tasarımları ve kitap içi illüstrasyon hizmeti Karşılığı gider pusulası düzenlenmek suretiyle

belgelendirilecektir.

**11-** Herhangi bir usulde gelir vergisi mükellefiyeti bulunmayan Tekin ARAL'a bu iş için 31.05.2021 tarihinde 30.000,00TL ödeme üzerinden, tutar brüte iblağ edilerek GVK'nın 18'nci maddesi ve 94/2-a bendi düzenlemeleri uyarınca %17 oranında vergi tevkifatı yapılacaktır.

**12-** Yapılan ödeme gayri hak ödemesi olarak aktifleştirilecek ve 15 yıl süresince yıllık %6,66 oranında itfa olunacaktır.

**13-** Tekin ARAL tarafından arizi faaliyet gerçekleştirilmiş bulunduğuundan ödeme üzerinden herhangi bir KDV tevkifatı da yapılmayacaktır.

**14-** Azerbaycan'da yerleşik Gogol Digital Transport Ltd. adlı şirketten mükellef kuruma ait verilerin bulut ortamında depolanması/saklanması hizmeti (abonelik tesisi ile) karşılığı 2021 yılı için belirlenen (yıllık) 125.000,00TL abonelik bedeli, hizmetten Türkiye'de faydalansılmış olduğundan KDVK'nın 9'uncu madde düzenlemesi uyarınca vergi tevkifatına tabi olacaktır.

**15-** KDV tevkifatı, 01.01.2021 tarihindeki avans ödemesi aşamasında yapılmayacaktır. Birden fazla KDV vergilendirme dönemini içerecek şekilde devam eden hizmet ifalarında; verilen hizmete ait KDV'nin her bir vergilendirme dönemine isabet eden depolama hizmet bedeli üzerinden genel oranda (%18) hesaplanarak mükellef sıfatıyla beyan edilip ödenecektir.

**16-** Verilen hizmet ticari kazanç unsuru niteliği taşıdığından dolayı KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamında vergi tevkifatı yapılmayacaktır.

**17-** 10.01.2021 tarihinde, saklanan bazı eser ve grafiklerin, yeterli dijital güvenlik koşullarının sağlanamaması nedeniyle Deep Web üzerinden çalındığının anlaşılması üzerine, Gogol Digital Transport Ltd. tarafından mükellef kuruma 150.000,00TL tazminat ödemesi 2021 hesap dönemi Gelir Hesaplarına alınacak, bedel üzerinden herhangi bir KDV tahakkuk ettirilmeyecektir.

**18-** Gogol Digital Transport Ltd. adlı şirkete yapılan ödemenin tamamı 2021 hesap dönemi gideri olarak dikkate alınacaktır.

**Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar:** Bulut/veri depolama hizmeti ifasını gayrimaddi hak edinimi olarak değerlendirecek, hesaplanacak brüt tutarı üzerinden KVK tevkifatına konu edilmesi gereğine dair yanıt da soru içeriğine uygun olarak belirlenmiş puan verilecektir.

#### **YANIT 4:**

Dönem sonu işletme mevcutlarının sayımla tespit edilmesi ve sayımla bulunan aktif varlıklara ilişkin değerlerin bilançoda gösterilmesi gerekmektedir. Demirbaş, hammadde, yarı mamul veya mamullerin (emtianın) envanterinin çıkarılması, bunların değerlenmesi ve defterlere kaydı ile ilgili hükümler, VUK'un 185, 186, 188, 190, 191, 195 ve 196 ncı maddelerinde yer almaktadır.

Yapılan envanter çalışması sonucu olarak sayımla farkı (fazla/noksan) ortaya çıkmasına yol açan bazı sebepleri örnek mahiyetinde şu şekilde sıralayabiliriz:

-İşletme sahip ya da çalışanları tarafından bir kısım işletme varlığı tüketilmiş, tasarruflarına alınmış ya da işletmeden çekilmiş olabilir.

-İşletme varlıklarını çeşitli nedenlerle bağışlanmış, sponsorluk veya sosyal sorumluluk projelerinde kullanılmış olabilir.

- Yıl içinde faturasız mal alınmış veya satılmış olabilir.

- Önceki dönem işlemlerinden kaynaklı olarak bu dönemin dönem başı kaydi veya fiili sonuçları hatalı olabilmektedir.

- Kaydi envanter çalışması ya da fiili sayım, ölçüm ve tartım işlemleri hatalı yapılmış olabilmektedir.
- Fark emtia çalınmış veya kaybolmuş olabilir.
- Başka işletmelere ait olup, işletmede mevcut varlıklar sayıma dahil edilmiş olabilir.
- İşletme varlıklarının bir kısmı sayım aşamasında, işletme işyerleri dışında (emanet, konsinye vb.) bulunuyor olmaları nedeniyle sayımda dikkate alınmamış olabilirler.
- Bir kısım aktif varlığın faturası kayda geçmiş olmakla birlikte, bunlar sayım anında işletme stoklarına girmemiş (yolda) olabilirler.
- Satış aşamasında, fatura muhteviyatını aşan miktarda fazla veya noksan mal sevk edilmiş olabilir.
- Aynı şekilde, satıcılarından fazla veya noksan mal teslim alınmış olabilir.
- Mal ya da hizmet üretim işleminden kaynaklı fire veya zayıatlar kayda alınmamış olabilir.
- Mal veya hizmet üretiminde, ham madde veya yarı mamul yahut sarf malzemesi miktarları eksik veya fazla gösterilmiş veya bir kısım malzeme geri dönüşüm yoluyla kayıt dışı olarak üretimde dikkate alınmış olabilir.
- Fiili veya kaydi envanterin oluşumunda, sayıma konu emtia cinsleri birbirine karışmış olabilir.
- Numune veya promosyon olarak verilen/alınan ya da sarf edilen mallar kayıtlara geçirilmemiş olabilir.

Kaydi envanter ile fiili envanter sonucu oluşan farkın nereden kaynaklandığı biliniyorsa, aradaki fark için, farka neden olan olayın nitelidine göre vergisel işlemlerin yapılacağı tabiidir.

Sayımda ortaya çıkan ve sebebi anlaşılamayan noksantalıklar, "197 SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI", fazlalıklar, "397 SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI" hesabına kaydedilecektir.

Kural olarak, işletme stoklarında yer alan ancak yapılan fiili ve kaydi envanter çalışması sonucu işletmede mevcut bulunmadığı saptanan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlara ilişkin vergisel işlemler ve yükümlülüklerin, normal satış işlemlerinden bir farklılık arz etmemektedir. Noksanlığın nedeninin saptanması halinde bu nedene özgü işlem yapılması, nedenin saptanamaması halinde ise bu Satış hasılatı yıllık gelir veya kurumlar vergisi matrahının hesaplanması dikkate alınacak ve nihai tüketim gerçekleşmiş bulunduğuundan, belirleme üzerinden KDV hesaplanılacak, diğer bir ifadeyle KDV yükü tüketici sıfatıyla işletme üzerinde kalacaktır.

VUK'un 258'nci maddesi uyarınca değerlendirme, "Vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespiti"dir. Kanunun değerlendirme ile ilgili diğer maddelerinde, bilançoda yer alan hangi iktisadi kıymetlerin nasıl değerlendirleneceğine ilişkin hükümler bulunmakta olup, VUK'un 278'nci maddesi hariç olmak üzere, bu düzenlemeler dışında değerlendirme yapılması yasal olarak mümkün bulunmamaktadır.

VUK'un 274'üncü maddesinde "Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeliyle değerlendirilir" hükmü yer almaktadır. Stok sayım noksantılı veya fazlalığı aşağıda yazılı haller nedeniyle ortaya çıkarsa fark VUK'un 274'üncü maddesi hükmüne göre değerlendirmeye tabi tutulur.

- Kaybolma, hırsızlık veya nedeni bilinmeyen stok sayım noksantalıkları.
- Nedeni tespit edilemeyen stok sayım fazlalıkları.

VUK'un 278'inci maddesi uyarınca, stok sayım noksantalığı yangın, deprem ve su basması gibi tabi afetler yüzünden veya bozulmak, çürümek, kırılmak, çatlamak, paslanmak gibi haller neticesinde ortaya çıkmış ise bu stoklar emsal bedeliyle değerlendirilir. Bu gibi hallerde emsal bedeli VUK'un 267'inci maddesinde yazılı üçüncü sıra yani takdir esası uygulanır. Yukarıda sayılan nedenlerle değeri düşen malların emsal değeri mükelleflerin talebi üzerine takdir komisyonlarında belirlenir.

Ayrıca işletme sahiplerince veya personel tarafından işletmeden çekilen mallar GVK'nın 41/1.'inci maddesi gereğince emsal bedel üzerinden değerlendirmeye tabi tutulur.

Söz konusu sayım fazla ve noksantalığı, vergisel yönden ve emtia bazında, ayrı ayrı değerlendirileceğinden, bu malzemeler üzerinden saptanan fiili envanter farkı için herhangi bir somut belirleme de yapılmadığından, bu malzemelere dair stok sayım noksan ve fazlalıklarının mahsuplaştırma yapılmaksızın ayrı ayrı değerlendirilmesi zorunludur.

30.05.1966 tarih ve 140 no.lu Hesap Uzmanları Kurulu Danışma Komisyonu kararında, sebebi izah edilemeyen stok sayım noksantalıkları konusunda, bu eksik malların emsal bedel üzerinden satıldığı varsayımlına göre işlem yapılması esası benimsenmiştir.

Mal çalınma olayları çoğu zaman stok sayımlarında fiili stokun kaydi stoka göre daha az olduğunun tespiti suretiyle fark edilmektedir.

Söz konusu stok sayım noksantalıklarının sebebi izah edilemediği takdirde, tarhiyata uğramamak için bu malların emsal satış bedeli üzerinden hasılat kaydi oluşturulmalı ve aynı bedel üzerinden KDV hesaplanmalıdır.

Sayımla noksantalığının nedeni bilinmemiyorsa, emtianın türü, niteliği ve emtianın kullanıldığı (dahil olduğu) ticari işlemin durumuna uygun olarak, noksantalığa konu olan malın belgesiz olarak satıldığı varsayılarak emsal satış bedeline göre işlem yapılması veya noksantalığa konu malın maliyetinin kanunen kabul edilmeyen gider yazılarak bu emtianın iktisabında yüklenilen KDV'nin indirimler içerisinde çıkarılması gerekmektedir.

GVK'nın 40'ncı maddesinde, safi ticari kazancın tespitinde hasıllattan indirilecek giderler sekiz bent halinde sayılmış olup, bunlar arasında ticari işletmede mevcut varlıkta herhangi bir suretle meydana gelen eksilmelerin gider yazılacağı hususuna yer verilmemiş olması ile çalınma yoluyla fiziken işletme kayıtlarında yer almayan varlıkların VUK kapsamında değerlendirmeye tabi tutulamayacağı ve dolayısıyla sermayede azalmaya yol açmış olacağı gerekçeleri ile mevcut vergisel düzenlemeler, çalınan mal ve paraların değerinin, ticari kazancın tespitinde dikkate alınmasına olanak vermemektedir.

İşletme varlıklarının (emtia, demirbaş, nakit gibi) çalınmasının vergisel sonuçlarının gösterir örnek **GİB özelgelerinden** bir kısmı aşağıdaki gibidir.;

i-24.03.1999 tarih ve 11978 sayılı olarak verilen özelgede şöyle denilmiştir:

“..... çalınan emtia bedelinin vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

..... çalınarak zayıf olan malların alımı sırasında yüklenilen vergilerin indirilmiş olması halinde indirilen vergilerin, malların çalındığı dönemde verilecek katma değer vergisi beyannamesinde hesaplanan katma değer beyannamesine ilave edilmek suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.”

ii-09.02.2005 tarih ve 6279 sayılı özelgede ise konu şöyle değerlendirilmiştir:

“..... çalınan mal mevcudu tutarının safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirimi mümkün bulunmamaktadır.”

“..... çalınan mallara ait yüklenilen katma değer vergisi Kanunun 30. maddesinin (c) ve (d) bentleri gereğince hesaplanan katma değer vergisinden indirilemeyecektir. Bu mallara ait önceki dönemlerde indirim hesaplarına alınan katma değer vergisi bulunması durumunda ise söz konusu vergilerin indirim hesaplarından çıkartılarak son dönem beyannamesinde ilave edilecek katma değer vergisi olarak beyan edilmesi gerekmektedir.”

iii-10.01.2011 tarih ve GVK.2010.99-4 sayılı özelgede aşağıdaki değerlendirme yapılmıştır:

“..... işyerinizden çalınan emtia bedelinin ve nakit para tutarının vergi matrahının tespitinde zarar veya gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.”

iv- 08.08.2011 tarih ve 1252 sayılı özelgede ise, altın ticareti yapan bir firmadan çalınan 15 kg altın ile ilgili olarak, bu altının maliyetinin gider kaydedilemeyeceği, külçe altın teslimleri KDVKnın 17/4-g maddesi uyarınca KDV'den müstesna olması nedeniyle, KDV açısından yapılacak bir işlem bulunmadığı görüşlerine yer vermiştir.

v-Yukarıda verilen özelgeye koşut olarak GİB tarafından verilen 04.09.2013 tarih ve 1435 sayılı özelgede ;

“..... noterliğiniz kasasından çalışanınız tarafından çalınan paranın serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır.” denilmiştir.

vi-GİB tarafından verilen 11.04.2014 tarih ve 62030549 – 125 (6-2012/56) – 864 sayılı diğer bir özelgede de “..... özelge talep formunuzda şirketinizin, personeliniz ..... tarafından dolandırılması olarak ifade edilen olayda, gerçek mahiyet itibarıyla şirketiniz açısından gerçekleştirilmiş bir satış işleminden dolayı da ticari kazancın elde edilmesi ve idamesinden kaynaklanan bir alacaktır söz edilemeyeceğinden şüpheli alacak karşılığı ayrılması ve gider yazılması mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, personeliniz ..... tarafından sahte kaşe vb. yollarla şirketinizden çekilen mallara ilişkin olarak daha önce şirketinizce kurum kazancına dahil edilen satış bedeli ile KDV'nin "Personelden alacaklar" hesabında kaydedilmek suretiyle anılan şahıstan tahsili yoluna gidilmesi gerekmektedir.” Şeklinde vergisel açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır.

Dolayısıyla çalınan paralar için yapılacak işlem, çalınan para tutarının alacak kaydına karşılık ilgili gider hesabına borç kaydı yapılması ve bu giderin KKEG olarak dikkate alınması olacaktır.

İşletmeye dahil olan bir ATİK'in çalınması halinde ise ATİK'in aktif değeri alacak, birikmiş amortismanı borç olarak kaydedilerek çıkış yapılacak olup, itfa süresi tamamlanmış ATİK'ler için dönem vergi matrahını etkiyecek bir gelir veya gider etkisi oluşmayacaktır. Varlık ekonomik ömrünü tamamlamış ise birikmiş amortismanın tutarı ile ATİK'in aktif değer farkı KKEG olarak dikkate alınacaktır.

KDV esas itibarıyla vergi indirimi mekanizmasına dayanan bir vergilendirme şekli olmakla beraber, uygulamada, vergi indirimine imkân tanınmayan bazı haller Kanunun 30'uncu maddesinde sayılmıştır.

ATİK faydalı ömrü dolduktan sonra çalınmışsa, KDVKnın 30/c bendi düzenlemesi uyarınca, yüklenilen verginin indirimi bağlamında yapılması gereken herhangi bir vergisel işlem bulunmayacağıdır.

ATİK faydalı ömrü devam ederken çalınmışsa, faydalı ömrün henüz tamamlanmamış olan kısmına isabet eden KDV yüklenim bölümünün indirim iptaline konu edilmesi gerekmektedir.

KDV Genel Uygulama Tebliği'nin III/C-2 bölümünde ATİK'lerin zayı olmasının konusunda aşağıdaki açıklamalar yer almaktadır, çalınmak suretiyle meydana gelen kayıplar "zayı" sayıldığı için bu açıklamalar ATİK hırsızlığını da kapsamaktadır.

"..... 213 sayılı Kanunun 315inci maddesine göre Maliye Bakanlığıca belirlenen faydalı ömrülerini tamamladıktan sonra zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen amortismana tabi iktisadi kıymetlere (ATIC) ilişkin yüklenilen KDV ile faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olan veya istisna kapsamında teslim edilen ATİK'lere ilişkin yüklenilen KDV'nin kullanılan süreye isabet eden kısmının indirim konusu yapılması mümkündür.

Buna göre, ATİK'in Maliye Bakanlığında belirlenen faydalı ömrünü tamamladıktan sonra zayı olmasının veya istisna kapsamında teslim edilmesi halinde bu kıymetin alımında yüklenilen ve indirim konusu yapılan KDV'nin indirim hesaplarından çıkarılmasına ilişkin herhangi bir düzeltme işlemi yapılmasına gerek bulunmamaktadır.

Ancak ATİK'in faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olmasının veya istisna kapsamında teslim edilmesi durumunda, bu kıymetin alımında yüklenilen KDV'nin, faydalı ömrünün işletmede kullanılan süresine isabet eden kısmı için herhangi bir düzeltme işlemi yapılmayacaktır. ATİK'in zayı olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği tarih itibarıyla faydalı ömrünün kalan kısmına (faydalı ömrünün işletmede kullanılmayan süresine) isabet eden yüklenilen KDV'nin ise indirim konusu yapılması mümkün değildir. Daha önce indirim konusu yapılan KDV'nin ATİK'in zayı olduğu veya istisna kapsamında teslim edildiği dönemde beyannamesinde "Daha Önce İndirim Konusu Yapılan KDV'nin İlavesi" satırında beyan edilmek suretiyle indirim hesaplarından çıkarılması gereklidir. ATİK'in işletmede kullanılan süresinin tespitinde ATİK'in işletmede kullanıldığı her 12 ay ile 12 aydan kısa olan süreler bir yıl olarak kabul edilecektir.

**Örnek:** (A) Ltd. Şti. 1/4/2015 tarihinde 150.000 TL bedelle satın alınarak aktifine kaydettiği faydalı ömrü 5 yıl olan minibüs için 27.000 TL KDV ödemiştir. Söz konusu minibüs 5/6/2018 tarihinde yanarak zayı olmuştur. Bu durumda, minibüsün alımında yüklenilen KDV tutarının işletmede kullanılan süreye (38 ay kullanıldığından 4 yıl olarak dikkate alınmıştır) isabet eden kısmı olan 21.600 TL (27.000/5x4) için düzeltme yapılmasına gerek bulunmamaktadır. Minibüs, faydalı ömrünü tamamlamadan zayı olduğundan kalan 1 yıl için daha önce indirim konusu yapılan 5.400 TL'nin (27.000-21.600) indirim hesaplarından çıkarılmak suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir."

KDVK'nın 30/d maddesi uyarınca, GVK ve KVK düzenlemelerine göre kazancın tespitinde KKEG niteliğinde bulunan giderler dolayısıyla ödenen KDV de mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilemeyecektir. Bu itibarla, faaliyetin yürütülmesi için gerekli olan giderler dışında kalan, işle ilgili bulunmayan veya işletme sahibinin özel tüketimine yönelik harcamalar niteliğinde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV tüketici durumunda bulunan işletme veya işletme sahibi üzerinde kalacaktır.

Ayrıca çalınan varlığın yasal yollardan tazmini halinde, **GİB tarafından verilen 27.07.2017 tarih ve 62030549-125(6-2015/417) sayılı özelge**; ".....çalınan motosikletin bedelinin gider veya maliyet olarak dikkate alınması mümkün değildir. Bununla birlikte, çalınan motosiklet ile ilgili olarak sigortadan alınan tazminatın gelir olarak dikkate alınması gerektiği tabiidir." şeklinde ifade edildiği gibi, sermayede vukuu bulan azalmaya dayanan KKEG tutarı değişmeyecek, (alınan tazminat bu tutardan mahsup edilmeyecek) tazminatın tamamı vergiye tabi gelir unsuru olarak değerlendirilecektir.

**Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda;**

- 1-** 31.05.2021 tarihinde satışı yapılan yazıcı için KDV dahil 25.000,00 TL tutarında faturanın müsteri (işletme) adına düzenlenmesi gereklidir.
- 2-** Söz konusu emtianın satışına dair tahsil olunan paranın, ilgili dönemde işletmede “Merkez Şubesi Yöneticisi” olarak çalışan kişi tarafından zimmetine geçirilmek suretiyle yapılan hırsızlık/dolandırıcılık eylemi nedeniyle oluşan zararın KV matrahının saptanmasında gider olarak dikkate alınması mümkün olmayacaktır.
- 3-** Çalışan tarafından işletme varlığından aynı, nakdi ve menfaat olarak alınan değerlerin gerek GVK'nın 61'inci ve müteakip maddeleri düzenlemeleri, gerekse 4847 sayılı İş Kanunu kapsamında ücret olarak değerlendirilmesi (ve vergilendirilmesi) söz konusu olmayacağıdır.
- 4-** Emtianın (yazıcının) satışa konu edilmiş bulunduğu bilgisi ışığında, bu emtianın alınmasında yüklenilen KDV'nin ilgili vergilendirme dönemi KDV indiriminden çıkarılması ya da ilgili dönem hesaplanan KDV beyanına ilave edilmesi gerekmektedir.
- 5-** “Merkez Şubesi Yöneticisine” zimmetli bilgisayar, ekonomik ömrünü tamamen yitirmiş olduğundan, iz bedeli ile işletme kayıtlarından çıkarılabilicektir.
- 6-** Bilgisayarın işletme kayıtlarından çıkarılmasında işlem, ATİK ya da hurda satışı olarak değerlendirilmeyecek ve işlemde KDVK'nın 17/4-g bendi düzenlemesi dikkate alınmayacağıdır.
- 7-** Söz konusu bilgisayarın alınında yüklenilen KDV'nin de KDVK'nın 30/c bendi düzenlemesi uyarınca, (çalınma dönemi itibarıyle) indirim KDV içerisinde çıkarılması da söz konusu olmayacağıdır.
- 8-** Nemlenme kaynaklı olarak 10 Ansiklopedi seti için yapılan değer düşüklüğü belirlemesi ile toplam değeri 100,00TL olarak yeniden belirlenerek kayıt altına alınan 10.000,00TL maliyetli 10 adet ansiklopedi seti için ayrılan 9.900,00 TL karşılık, söz konusu emtia çalınmış olduğundan KKEG olarak dikkate alınacak, bu emtia türü için işletme kayıtlarında herhangi bir gider ya da maliyet unsuru dikkate alınmayacağıdır.
- 9-** İşletmeden çalınan ve kişisel olarak satışa konu edilen emtiaya (ansiklopedi setine) dair alım aşamasında yüklenilen KDV ise, bu defa (bilgisayar için yüklenilen KDV'den farklı olarak) bu vergilendirme döneminde indirim KDV içerisinde çıkarılarak KDV beyanına konu edilecektir.
- 10-** Onarım talebi ve/veya garanti koşullarının yerine getirilmesi amacıyla Mayıs ayı boyunca tüketiciler tarafından şubeye teslim edilen ancak benzer biçimde çalınan (satış fiyatı KDV dahil) 50.000,00TL değerindeki muhtelif türdeki emtia için müşterilere nakden ya da aynen ödenecek tazminat, dönem KV matrahının saptanmasında gider kabul edilmeyecek, KV beyannamesinde KKEG olarak gösterilecektir.
- 11-** Söz konusu tazmin işlemi nedeniyle KDV hesaplanılmayacaktır. Tazminatın aynı olarak karşılanması yahut muadil emtianın müşterilere teslimi halinde ise bunların iktisabında yüklenilen KDV indirim konusu yapılamayacaktır.
- 12-** İşletme varlıkların çalınması/dolandırıcılık şekliyle Mağaza Müdürü tarafından yapılan eylemlerin, ceza davası açılması yoluyla adli bir takibinin ve oluşan zararın bu yolla tazminin sağlanması gerektireceğinden, oluşan zararın sermayede vukuua gelen azalış olarak değerlendirilmesi gereklidir. “Tazminat Bedeli” açıklamasıyla, faydalı عمر süresi tamamlanmış olan dizüstü bilgisayar hariç olmak üzere toplam  $(20.000,00+10.000,00+50.000,00)= 80.000,00$ TL bedeli ihtiyaç eden fatura edilmesi, taraflar arasında ticari bir işlem gerçekleştirilmemiş olması nedeniyle hatalıdır.
- 13-** Gerçekleştirilen işlemlerin tazminine yönelik olarak yapılacak takibi, işlemlerin ticari niteliği bulunmadığından VUK'un 323'üncü maddesi kapsamında şüpheli alacak karşılığı ayrılmamasına da olanak vermeyecektir.

#### **YANIT 5:**

15/6/2012 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanan 6322 Sayılı Kanun ile 01.01.2013 tarihinde yürürlüğe girmek üzere, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde, kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısmı münhasır olmak üzere, yatırımin maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere

Cumhurbaşkanı kararlaştırılan kısmının kanunen kabul edilmeyen gider olarak dikkate alınacağı hükmü altına alınmıştır.

Cumhurbaşkanı bu yetkisini 4/2/2021 tarihli ve 31385 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla kullanmış olup bu Kararda 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir.

Konuya ilişkin olarak, 25.05.2021 tarih ve 31491 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 18 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ'inde ayrıntılı açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır.

Bilindiği üzere finansman gider kısıtlaması, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan kurumlar vergisi mükellefleri hakkında uygulanacaktır.

Yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşmış olan kurumlar vergisi mükelleflerinin, aşan kısımla sınırlı olmak üzere, yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Gider kısıtlaması kapsamında olup bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, her bir geçici vergilendirme döneminin son günü itibarıyla finansman gider kısıtlaması öncesi Vergi Usul Kanununa göre çıkaracakları bilanço esas alınmak suretiyle öz kaynak ve yabancı kaynak mukayesesini yaparak finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacaklarını tespit edeceklerdir.

Önceki geçici vergilendirme döneminde finansman gider kısıtlaması şartlarını taşımayan mükellefler, şartların olduğu geçici vergilendirme döneminden itibaren finansman gider kısıtlamasına tabi olacaktır.

Yıllık dönemde; hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde 31 Aralık tarihli bilanço, özel hesap döneminin kullanan mükelleflerde ise hesap döneminin son günü itibarıyla çıkarılacak bilanço esas alınacaktır.

Finansman gider kısıtlaması ilk defa 2021 yılının birinci geçici vergilendirme dönemi itibarıyla dikkate alınmış bulunmaktadır.

Tebliğde göre, dönem sonu itibarıyla kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, 1/1/2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklara ilişkin olarak mahiyet ve tutar itibarıyla 1/1/2021 tarihinden itibaren kesinleşen gider ve maliyet unsurları gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır. Öte yandan, 1/1/2021 tarihinden önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşerek tahakkuk ve dönemsellik ilkeleri gereği 2020 ve önceki yıllarda kurum kazancının tespitinde dikkate alınmış olan finansman giderlerinin finansman gider kısıtlamasına tabi tutulması söz konusu olmayacağıdır.

Tebliğde;

-Yabancı kaynaklar: Bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamını,

- Finansman giderleri: Yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğan her türlü faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı, faktoring kuruluşlarına verilen iskonto bedelleri ve benzeri adlar altında yapılmış olan gider ve maliyet unsurlarını,

ifade ettiği belirtilmiştir.

Buna göre, yabancı kaynakların öz kaynak kıyaslamasında dikkate alınacak yabancı kaynaklar, bilançodaki vadeye (kullanım süresine) bağlı olarak finansman giderine yol açan yabancı kaynakları değil tüm yabancı kaynakları (kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynakların tamamını) kapsamaktadır.

Tebliğde hesaplamaya dahil edilmeyecek bir yabancı kaynak tanımına yer verilmemiş, kapsama girmeyen gider ve maliyet unsurlarına ilişkin açıklama yapılmıştır.

Bu bağlamda, finansman giderlerine ilişkin bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gereği belirtilmektedir.

Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesinin söz konusu olmadığı, aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontoları veya peşin ödeme iskontolarının da gider indirimi kısıtlaması kapsamı dışında olduğu belirtilmiştir.

Yine söz konusu Tebliğde, satış bedelinin belirli bir vade sonunda ödenmesine ilişkin olarak, mükelleflerin VUK'a göre düzenlenen bilançolarında izlenen "satıcılar" vb. hesaplar için finansman gideri hesaplanmaması halinde bu işlemler için ayrıca ayrıştırma yapılarak satış bedelinin belirli bir kısmı gider kısıtlamasına tabi tutulmayacağı açıklanmıştır.

Bu açıklama uyarınca, vade farkını fiyatın dışında belirleyen mükelleflerin fiyattan ayrı olarak ödedikleri vade farklarının finansman gider kısıtlamasına tabi olacaktır.

Ayrıca söz konusu hesaplarda yer alan tutarların Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesi kapsamında, yabancı paraların değerlemesinden kaynaklanabilecek kur farkı giderleri ise gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilecektir.

Kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen damga vergisi veya banka havale ücretlerine ilişkin ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) gibi bir yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmayan gider ve maliyet unsurları gider indirimi kısıtlaması uygulamasına tabi olmayacağıdır. Bu giderlerden kredi faizleri üzerinden hesaplanan BSMV gibi bir yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğanların ise gider indirimi kısıtlaması uygulamasına konu edilecektir.

İşletmelerce banka vb. kurumlardan temin edilen kredilerin, bu işletmelerin üzerinde herhangi bir finansman yükü kalmaksızın grup şirketlerine aktarılması halinde, bu kredilere ilişkin finansman gideri, krediyi devralan ve filen kullanan şirket bünyesinde gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

Finansman gelirleri ile giderleri arasında netleştirme yapılmayacaktır. Finansman giderleri toplamı gider kısıtlamasına konu edilecektir.

Yabancı kaynak kullanımından doğan kur farkı giderleri döviz kurlarındaki değişim dikkate alınarak hesaplanan gerçek tutarı ile dikkate alınacaktır.

Aynı kaynağa ilişkin olarak bir hesap dönemi içindeki aynı veya farklı geçici vergilendirme dönemlerinde oluşan kur farkı gelir ve giderleri mahsuplaştırılarak işlem tarihi veya dönem sonu itibarıyla bu

kaynağa ilişkin net kur farkı gideri doğması halinde bu tutar finansman gideri kısıtlamasında dikkate alınacaktır.

Aynı dönem içinde olsa bile farklı yabancı kaynaklara ilişkin olarak oluşan kur farkı gelirleri ile kur farkı giderleri birlikte değerlendirilemeyecektir.

Temin edilen yabancı kaynağın mevduat vb. şekillerde değerlendirilmesi sonucu doğacak kur farkı geliri şirketin bilançosunun aktifinde yer alan bir varlığın değerlemesi sonucu olduğu için, yabancı kaynağa ilişkin kur farkı giderinden mahsup edilemeyecektir.

İşletmenin kullanmış olduğu yabancı kaynaklara ilişkin faiz ve kur farkı gibi giderlerden örtülü sermaye, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtıımı veya binek otomobillerde gider kısıtlaması uygulamaları nedeniyle kurum kazancının tespitinde hali hazırda KKEG olarak dikkate alınmış olanlar finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabında dikkate alınmayacağından emin olmaktadır.

**GİB tarafından verilen 16.02.2023 tarih ve E-49327596-125[KVK.ÖZ.2021.103]-36531 sayılı özelgede** finansman gider kısıtlaması uygulamasında alınan sipariş avansları özelinde aşağıdaki vergisel değerlendirmeler yapılmış bulunmaktadır.

"İlgide (a)'da kayıtlı özelge talep formunuz ve eklerinin incelenmesinden; şirketinizin, görsel, basılı veya internet yolu ile perakende ticaret faaliyeti ile iştirak etmekte olduğu, yabancı kaynaklarınızın öz kaynaklarınızı aştiği, gelecekte yapılacak mal veya hizmet teslimleri ile ilgili olarak müşterilerinden yabancı para cinsinden avanslar aldığı, bilançonuzun pasifinde yer alan ve işletmenizin satış amacıyla gelecekte yapacağı mal ve hizmet teslimleri ile ilgili olarak peşin olarak tahsil ettiği tutarların izlendiği "340. Alınan Sipariş Avansları" hesabına ilişkin kur farklarının finansman gider kısıtlamasına tabi olup olmayacağı hususunda Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmıştır.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun "Safi Kurum Kazancı" başlıklı 6 ncı maddesinde; kurumlar vergisinin bir hesap dönemi içinde elde edilen safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlarındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmeye bağlanmıştır. Bu hükmü uyarınca tespit edilecek kurum kazancından Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesinde yer alan giderler indirilebilecektir.

Aynı Kanunun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde;

"Kredi kuruluşları, finansal kuruluşlar, finansal kiralama, faktoring ve finansman şirketleri dışında, kullanılan yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan işletmelerde, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımin maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'unu aşmamak üzere Cumhurbaşkanı kararlaştırılan kısmı. Belirlenecek oranı sektörler itibarıyla farklılaştırılmaya Cumhurbaşkanı, bendin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir."

hükümü yer almaktadır.

Konu ile ilgili olarak, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin;

-"11.13. Finansman Gider Kısıtlaması" başlıklı bölümünde,

"Yabancı kaynaklar: Bilançonun kısa vadeli yabancı kaynaklar ve uzun vadeli yabancı kaynaklar toplamını,"

- "11.13.1. Kapsama Giren Mükellefler" başlıklı bölümünde,

"Kanunun 11 inci maddesinin birinci fıkrasının (i) bendinde düzenlenen finansman gider kısıtlaması, yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan kurumlar vergisi mükellefleri hakkında uygulanacaktır.

Ayrıca, finansman gider kısıtlaması uygulamasında, yabancı kaynak ve öz kaynak mukayese gerekmekte olduğundan bu düzenleme bilanço esasına tabi mükellefler için geçerli olup işletme hesabı esasına tabi mükellefler bu kapsamda değerlendirilmeyecektir. ..."

- "11.13.4. Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider ve Maliyet Unsurları" başlıklı bölümünde,

"Gider ve maliyet unsurlarından yatırımin maliyetine eklenenler gider kısıtlaması kapsamı dışındadırlar. Finansman gider kısıtlaması kapsamında yatırım olarak kabul edilen kıymetlerin maliyet bedelinin hangi unsurlardan olduğu Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde belirlenmiştir. Bu madde ve bu maddeye ilişkin Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde yapılan açıklamalar çerçevesinde, zorunlu olarak ya da mükellefin ihtiyarında maliyete eklenen yabancı kaynaklara ait gider ve maliyetler gider kısıtlamasına konu olmayacağındır.

Bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir. Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir. Aynı şekilde bir finansman gideri olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontoları veya peşin ödeme iskontoları da finansman gider kısıtlaması kapsamı dışındadır.

Satış bedelinin belirli bir vade sonunda ödenmesine ilişkin olarak, mükelleflerin Vergi Usul Kanununa göre düzenlenen bilançolarında izlenen "satıcılar" vb. hesaplar için finansman gideri hesaplanmaması halinde bu işlemler için ayrıca ayrıştırma yapılarak satış bedelinin belirli bir kısmı gider kısıtlamasına tabi tutulmayacağındır. Diğer yandan söz konusu hesaplarda yer alan tutarların Vergi Usul Kanununun 280 inci maddesi kapsamında değerlemesinden kaynaklanabilecek kur farkı giderleri ise gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilecektir. ..."

açıklamalarına yer verilmiştir.

Bu kapsamda, bir gider veya maliyet unsurunun finansman gider kısıtlaması uygulamasına konu olabilmesi için bu unsurların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gereklidir.

Alınan sipariş avansları, gelecekte yapılacak bazı mal ve hizmet teslimleri karşılığında peşin alınan değerleri ifade etmektedir. Avanslar, sipariş yöntemi ile mal alan işletmenin, sipariş ettikleri iktisadi değerlerin üretiminde üretici işletmeye finansman imkanı sağlamak amacıyla verilebileceği gibi, satış fiyatını düşük tutmak veya satış garantisini sağlamak amacıyla da verilebilmektedir. Avanslar hangi amaçla verilirse verilsin işletmeye finansman imkanı sağladığı açıktır. Dolayısıyla alınan sipariş avanslarının işletme için bir borç niteliğinde kabul edilmesi gerekmektedir.

Bu hükmü ve açıklamalara göre, bilançonuzun "Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" bölümünde yer alan "340. Alınan Sipariş Avansları" hesabına ilişkin kur farklarının finansman gider kısıtlamasında dikkate alınacağı tabiidir."

"Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar" bölümünde yer alan "Alınan Sipariş Avansları" hesabına ilişkin kambiyo zararının finansman gider kısıtlamasında dikkate alınacağına dair **GİB'in 08.12.2022 tarih ve E-38418978-125[6-2021/21-İ]-573035 sayılı özelgesi de** benzer içerikte açıklamaları içermesi nedeniyle örnek olarak verilebilir.

Kanun ya da Tebliğ düzenlemelerinde açıkça "fiyat farkı" ifadesine yer verilmese de gerek Kanun maddesindeki "...benzeri" ifadesinden gerekse VUK'un 3/B maddesindeki "Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır." hükmü göz önünde bulundurulmalıdır.

Bu bağlamda, ödemenin belli bir vadede yapılamamasından kaynaklı sonradan oluşan fiyat farklarının kısıtlamaya tabi olduğu ancak fiyatın/iskontonun/döviz kurunun hatalı belirlenmesi sebebiyle ortaya çıkan fiyat farklarının kısıtlamaya tabi olmadığı hususu değerlendirmelidir. VUK'un 3'üncü maddesi gereği, vergilendirmeye konu olayın gerçek mahiyetini ispat aracı bilgi/belgelerin (sözleşme, sipariş mektubu, diğer yazışmalar gibi) muhafaza edilmesi gereklidir.

Satış bedelinin belirli bir vade sonunda ödenmesine ilişkin olarak, mükelleflerin VUK'a göre düzenlenen bilançolarında izlenen "satıcılar" vb. hesaplar için finansman gideri hesaplanması halinde bu işlemler için ayrıca ayırtırma yapılarak satış bedelinin belirli bir kısmı gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaktır. Diğer yandan söz konusu hesaplarda yer alan tutarların VUK'un 280.'nci maddesi kapsamında değerlendirilmesinden kaynaklanabilecek kur farkı giderleri ise gider kısıtlaması kapsamında değerlendirilecektir. Vadeli satışlarda satış esnasında satış bedeline dahil olan vade farklarının kısıtlamaya tabi bulunmamaktadır.

Zorunlu olarak ya da mükellefin ihtiyarında yatırımlın maliyete eklenen yabancı kaynaklara ait gider ve maliyetler gider kısıtlamasına konu olmayacağındır. Ancak 01/01/2021 tarihinden önce yabancı kaynakla iktisap edilen/yatırımı tamamlanan ve iktisap edildiği/yatırımlının tamamlandığı dönemden sonra oluşan kur farklarını sabit kıymetin/yatırımlın maliyetine ilave etmektense gider kaydetmek konusunda tercihte bulunan mükelleflerin seçimini değiştiremeyeceği haliyle bu tarihten sonra oluşacak kur farklarının da giderleştirilerek kısıtlamaya tabi tutulması gerekmektedir.

334 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde her ne kadar sadece lehe oluşan kur farklarından bahsedilse de **GİB'in 31/08/2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.19.02-019.01-2704 sayılı özelgesinde** faiz ve aleyhteki kur farkı giderleri için de aynı görüş verilmiştir.

Düzenlenen KDV Kanunun 1/1 ve 17/4-e maddeleri düzenlemeleri uyarınca, finans kurumlarından temin edilerek aynı şartlarla aktarılan krediler nedeniyle, (kredi nedeniyle yüklenilmiş olup) yansıtılan faiz, komisyon gider ve benzeri ödemeler üzerinden, KDV hesaplanmayacaktır.

**GİB'in 10.04.2014 tarih ve 76464994-130[kdv.2013.125]-94 sayılı özelgesinde** şirketin "Finansman ihtiyacının ailenin diğer fertlerine ait olan şirketler üzerinden köprü krediler şeklinde temin edilerek şirketinize tamamen aynı şartlarla kullandığını belirterek yansıtılan faiz, komisyon vb. giderlerin KDV'ye tabi olup olmadığı" konusundaki görüş talebi üzerine mali idare KDV'ye tabi olmadığı şeklinde aşağıdaki açıklamalarda bulunmuştur.

“.....

3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun

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

– 17/4-e maddesinde ise banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemlerin KDV'den istisna edildiği,

hükümlerine göre ailenin diğer fertlerine ait olan şirketin temin ettiği krediyi şirketinize anapara, faiz ve masraflarıyla birlikte aynen aktarılması işleminde aynen aktarılan bu bedeller için KDV hesaplanmayacağı belirtmiştir.”

Özelgede aktarılan kredi tutarına ilave olarak herhangi bir bedel alınması halinde ise bu bedel, krediyi kullandıran şirketin sunduğu hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden genel oranda katma değer vergisine tabi tutulacağı belirtilmiştir.

**GİB tarafından verilen, 08.08.2012 tarih ve B.07.1.GİB.4.34.17.01-KDV.17-2472 özelgede de:**

“Grup şirketince bankalardan ve diğer finans kuruluşlarından temin edilen kredilerin diğer grup şirketine herhangi bir bedel eklenmeksiz anapara, faiz ve masraflarıyla birlikte aynen aktarılması işleminde aynen aktarılan bu bedeller için KDV hesaplanmayacaktır. Ancak, aktarılan kredi tutarına ilaveten herhangi bir bedel alınması halinde ise bu bedel, şirketin sunduğu hizmetin karşılığını teşkil edeceğinden genel oranda katma değer vergisine tabi tutulacaktır.” şeklinde vergisel değerlendirme yapılmıştır.

**Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda:**

**1-** KVК'nın 11/1-i bendi düzenlemesi kapsamında yer alan “Finansman Gider Kısıtlaması” uygulamasında mükellef kurum tarafından 01.01.2021 tarihli referans değerler olarak dikkate alınan Özkaraynak/Yabancı Kaynak (100.000,00-30.000,00) x (4.000.000,00-3.500.000,00/4.000.000,00) x %10 formülasyon ve hesaplamaları hatalıdır. Hesaplamada, soruda yer verilen bilgiler ışığında 31.12.2021 tarihli Özkaraynak/Yabancı Kaynak verilerinin, (yani 2.000.000,00/11.000.000,00) dikkate alınması gereklidir.

**2-** İlişkili dar mükellef kurum Ran Cartoons Books OOO'dan döviz cinsinden kullanılan kredinin 2021 hesap dönemi için ödenen (brüt) 111.111,11TL faiz kısmı finansman gider kısıtlaması hesabında dikkate alınacaktır.

**3-** 3'üncü sorunun cevap anahtarında yer verildiği biçimde, finansman giderinin kısmen ya da tamamen yapılan harcamanın (matbaa bakım ve reorganizasyon işi) maliyetine kaydedilmesi halinde, maliyete alınan bu faiz kısmı finansman gider kısıtlamasına dahil edilmeyecektir.

**4-** Alınan 500.000USD tutarındaki avans nedeniyle, emtia satışı aşamasında oluşan 50.000,00 TL kur farkı zararı finansman gider kısıtlaması hesabına dahil edilecektir.

**5-** Mükellef kurum hesap ve işlemlerinde KVК'nın 12'nci maddesi kapsamında örtülü sermaye koşulları oluşmadığından, finansman gider kısıtlaması uygulamasında KKEG olarak dikkate alınacak bir(örtülü sermayeye isabet eden bir finansman gider kısmı bulunmayacaktır).

**6-** Emtia satışına bağlı olarak alınan avansın VUK'un 280'nci maddesi uyarınca değerlendirmeye tabi tutulması nedeniyle oluşan kur farkı zararının dönem kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması gerekmektedir. Değerleme kaynaklı kur farkı matrah olmak üzere, KVК ve KDVK düzenlemeleri uyarınca herhangi bu tutar üzerinden bir vergi tevkifatının yapılması ise söz konusu olmayacağı.

**7-** Türkiye'de yerleşik ANA BANK A.Ş.'den 10.02.2021 tarihinde kullanılan ve 480.000,00TL kısmı, aynı tarihte ilişkili kurum Gölge Grafik Roman A.Ş.'ye aktarılmış bulunan 500.000,00 TL banka kredisi, vergi uygulamalarında köprü kredi niteliğini taşımakta olup, kredi toplamının köprü kredi kısmına ilişkin mükellef kurum nezdinde herhangi bir finans/gider yükü oluşmadığından, bu kredi için ödenen 48.000,00 TL faiz ve diğer (Gölge Grafik A.Ş.'ye yansıtılan masraflar) finansman gider kısıtlamasına konu edilmeyecektir. Yalnızca kurum tarafından kullanılan 20.000,00TL kredi kısmına isabet eden 2.000,00 TL faiz finansman gider kısıtlaması hesaplamalarına dahil edilecektir.

**8-** Köprü kredi kullanımına dair işlemler (ana para-faiz-masraf yansımaları), yasal ve idari düzenlemelere uygun (birebir) gerçekleştirildiğinden ve finansman teminine dair ilave bir komisyon/ücret/prim ve benzeri gelir tahakkuk ettipmemiş bulunduğuundan, düzenlenen yansıtma faturasında KDV hesaplanmaması da doğru bir vergisel uygulamadır.

**9-** Uluslararası kağıt piyasasındaki fiyat dalgalanmaları nedeniyle, kağıt ithalatının yapıldığı Azerbaycan'da yerleşik Paper Import/Export Ltd. adlı şirket tarafından, 2021 yılı işlemlerine ilişkin olarak 31.12.2021 tarihinde 40.000,00TL olarak tahakkuk ettirilen fiyat farkı, işlemin vade farkına benzer niteliği gereği finansman gider kısıtlamasına konu edilecektir.

**10-** Mükellef kurum tarafından, Türkiye'de yerleşik bankalarda açılmış bulunan muhtelif mevduat hesapları nedeniyle 2021 yılı içerisinde elde edilen 30.00,00TL faiz geliri, finansman gider kısıtlaması hesabında, hesaba konu finansman giderlerinden mahsup edilmeyecektir.

**11-** KKEG olarak dikkate alınacak finansman gideri; doğrudan gider hesaplarına alınan tutarlar olarak  $(100.000,00+50.000,00+40.000,00+2.000,00) \times (11.000.000,00-2.000.000,00/11.000.000,00) \times \%10=15.709,00$  TL olacaktır.

**Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar:** Finansman gider kısıtlamasına tabi unsurların belirtilmesi koşulu ve işlem özelinde uluslararası kağıt piyasasındaki fiyat dalgalanmaları nedeniyle, kağıt ithalatının yapıldığı Azerbaycan'da yerleşik Paper Import/Export Ltd. adlı şirket tarafından, 31.12.2021 tarihinde, 2021 yılı işlemlerine dair tahakkuk ettirilen 40.000,00TL tutarında fiyat farkının (vade farkına benzer işlem olmaması ya da diğer hukuki gerekçelerle) finansman gider kısıtlamasına konu edilmeyeceğine dair yanıt da ilgili puan verilecektir.

#### **YANIT 6:**

Bilindiği üzere, 7352 sayılı Kanunun 2 ncı maddesiyle KVKK'ya aşağıdaki geçici madde eklenmiştir.

"GEÇİCİ MADDE 14- (1) 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendi hükmüne istinaden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşüm desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevrilen hesaplar ile ilgili olarak; kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı, bu kapsamda açılan en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda aşağıda belirtilen kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır:

- a) Bu fikra kapsamındaki yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının 1/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı,
- b) 2021 yılı dördüncü geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk lirasına çevrilen hesaplarla ilgili oluşan kur farkı kazançları ile söz konusu hesaplardan dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dahil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar.

(2) Birinci fikra kapsamına girmemekle birlikte, kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşüm desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirmeleri durumunda oluşan kur farkı kazançlarının, geçici vergi dönemi sonu değerlemesile Türk lirasına çevrildiği tarih arasına isabet eden kısmı ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dahil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(3) Kurumların 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 2022 yılı sonuna kadar Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşüm desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk lirası varlığı en az üç ay vadeli Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarında

değerlendirmeleri durumunda Türk lirasına çevrildiği tarihte oluşan kazançlar ile dönem sonu değerlemesinden kaynaklananlar da dâhil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kâr payları ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden müstesnadır.

(4) Bu maddede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnayla sınırlı olmak üzere Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmaz.

(5) Bu maddenin birinci, ikinci ve üçüncü fıkralarında yer alan istisna hükümleri, aynı şartlarla geçerli olmak üzere bilanço esasına göre defter tutan gelir vergisi mükelleflerinin kazançları hakkında da uygulanır.

(6) Türk lirası mevduat veya katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumunda bu madde kapsamında istisna edilen tutarlar nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi ziyaî cezası kesilmek suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunur."

#### **40.2. İstisnanın kapsamı ve yararlanabilecek olanlar**

Mükelleflerin 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralar ve altın hesapları ile 1/1/2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) açılacak işlenmiş ve hurda altın hesabı bakiyeleri Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamındadır.

Dolayısıyla, söz konusu yabancı paralarını ve altın hesaplarını 14/1/1970 tarihli ve 1211 sayılı Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası Kanununun 4 üncü maddesinin üçüncü fıkrasının (I) numaralı bendinin (g) alt bendî hükmüne istinaden Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesinde öngörülen süre ve şekilde Türk Lirasına çeviren kurumlar vergisi mükellefleri bu istisnadan yararlanabileceklerdir.

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan kurumlar vergisi mükellefleri de hangi özel hesap dönemine tabi olduklarına bakılmaksızın, 31/12/2021 tarihi itibarıyla çıkaracakları bilançolarını dikkate almak suretiyle bu bilançoda yer alan yabancı paralar ve altın hesapları ile 1/1/2022 tarihinden itibaren (bu tarih dahil) açılacak işlenmiş ve hurda altın hesabı bakiyeleri dolayısıyla bu istisnadan yararlanabileceklerdir.

Kazançlarını bilanço esasına göre tespit eden gelir vergisi mükelleflerinin de aynı şartlarla bu istisnadan yararlanabilmeleri mümkündür.

Öte yandan, 31/12/2021 tarihi itibarıyla şirket aktifinde mevcut olmakla birlikte, 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmü kapsamında Türk Lirasına dönüşümü yapılamayacak olan alacaklar ve verilen avanslar gibi hesaplarda izlenen yabancı paraların bu kapsamda istisnaya konu edilemeyeceği tabiidir."

**1 seri numaralı KVK Genel Tebliği'nin "40. Yabancı Paraların ve Altın Hesaplarının Türk Lirası Mevduat ve Katılma Hesaplarına Dönüşürülmesinden Elde Edilen Kazançlara İlişkin İstisna Uygulaması" başlıklı bölümünde istisna uygulamasına dair aşağıdaki açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır.**

##### **"40.3.1. Dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk Lirasına çevrilen yabancı paralara ilişkin istisna uygulaması**

Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamında, 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Türk

Lirasına çevirmek suretiyle elde ettikleri Türk Lirası varlığını 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmü kapsamında açılan Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendiren mükellefler, aşağıdaki kazançları için kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceklerdir.

#### **40.3.1.1. Yabancı paraların dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarına ilişkin istisna**

31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi ve 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmünde öngörülen süre ve şekilde Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarına dönüştüren kurumlar vergisi mükelleflerinin, söz konusu yabancı paralarının dördüncü geçici vergilendirme (1/10/2021-31/12/2021) dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançları kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Mükellefler gerek dönem içi gerekse dönem sonu kur farkı kazançlarını muhtelif usullere göre belirleyebilmektedirler. Ancak, istisnaya konu edilecek kur farkı gelirinin tespitine münhasır olmak üzere, dönem içi döviz çıkışlarında ve istisna tutarının hesaplanmasında ilgili hesaba giriş sırasının esas alınması gerekmektedir.

Öte yandan, 31/12/2021 tarihli bilançonun "Bankalar Hesabında" yer alan yabancı paraların birden fazla döviz tevdiyat hesabından oluşması halinde Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi ve Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankasının ilgili mevzuat çerçevesinde dönüştürülebilen döviz cinslerine ilişkin döviz tevdiyat hesapları istisna tutarının belirlenmesinde birlikte dikkate alınacaktır. İstisna hesabında aynı döviz cinsinden döviz tevdiyat hesapları birlikte dikkate alınacağından, bu hesaplar arasında yapılan aktarma işlemlerinin giriş çıkış olarak değerlendirilemeyeceği tabiidir.

**Örnek 1:** (A) A.Ş. 31/12/2021 tarihli bilançosunda "Bankalar Hesabında" yer alan 1.000.000 ABD Dolarını 14/1/2022 tarihinde Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamında 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

(1 ABD Dолari 30/9/2021 tarihinde 8,8433 TL, 31/12/2021 tarihinde 12,9775 TL)

Mükellef tarafından 2/2/2021 tarihinde satın alınan ve 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.000.000 ABD Dolarının dördüncü geçici vergilendirme (1/10/2021-31/12/2021) dönemine ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazancı 4.134.200,00 TL'dir. Mükellefin söz konusu 1.000.000 ABD Dолarı hesabı dışında dönem içinde başkaca bir yabancı para hesabı bulunmamaktadır.

Buna göre, (A) A.Ş.'nin 1/10/2021-31/12/2021 dönemine ilişkin kur farkı değerlemesinden kaynaklanan 4.134.200,00 TL kur farkı kazancı, söz konusu döviz tutarının 17/2/2022 tarihine kadar Türk Lirasına dönüştürülerek Türk Lirası mevduat hesabında değerlendirilmesi nedeniyle kurumlar vergisinden istisna edilecektir. Türk Lirası mevduat hesabının 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmü kapsamında açılması şartıyla Türk Lirasına dönüşümün 7352 sayılı Kanunun Resmi Gazete'de yayım tarihinden önce olması istisnadan yararlanmaya engel teşkil etmeyecektir.

Öte yandan, (A) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.000.000 ABD Dolarına ilişkin olarak 1/10/2021 tarihinden önceki dönemlere ilişkin dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının bu istisna kapsamında değerlendirilemeyeceği tabiidir.

**Örnek 2:** (B) A.Ş.'nin aynı döviz tevdiyat hesabının 2021 yılı hareketleri aşağıdaki gibidir:

Alış Tarihi	(ABD Dолари)	TL Değeri	Bakiye TL
-------------	--------------	-----------	-----------

	Aliş tutarı	Satış tutarı	Döviz kuru			Bakiye ABD Doları
30/9/2021	800.000		8,8433	7.074.640	7.074.640	800.000
28/10/2021	1.000.000		9,4813	9.481.300	16.555.940	1.800.000
30/11/2021	1.300.000		12,6595	16.457.350	33.013.290	3.100.000
21/12/2021		1.500.000	17,4731	-26.209.650	6.803.640	1.600.000
31/12/2021	Değerleme kuru: 12,9775					1.600.000

(B) A.Ş. 30/11/2021 tarihi itibarıyla bakiye döviz tutarı olan 3.100.000 ABD Dolarının 1.500.000 ABD Dolarlık kısmını, 21/12/2021 tarihinde 17,4731 kuru üzerinden satmıştır.

(B) A.Ş. gerek dönem içi gerekse dönem sonu kur farkı kazancının tespitinde hangi yöntemi kullanırsa kullansın dönem sonu kur farkı geliri 13.960.360,00 TL olacaktır. Ancak, 1.600.000 ABD Dolarının Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürülmesi nedeniyle 31/12/2021 tarihi itibarıyla dönem sonu kur farkı değerlemesi sonucunda istisnaya konu edilecek kur farkı geliri bu bölümdeki açıklamalar dikkate alınarak hesaplanacaktır.

(B) A.Ş. 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.600.000 ABD Dolarını 14/1/2022 tarihinde Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamında 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

Buna göre, dönem sonunda bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna tutulacak kur farkı geliri hesaplanırken, 1/10/2021-31/12/2021 dönemindeki 1.500.000 ABD Doları tutarlı satış işleminin 800.000 ABD Dolarlık kısmının 30/9/2021 tarihli alıştan, 700.000 ABD Dolarlık kısmının da 28/10/2021 tarihli alıştan yapıldığı kabul edilecek, 31/12/2021 tarihinde 1.600.000 ABD Doları olan bakiye döviz tutarının dönem sonu değerlemesi nedeniyle;

$$-300.000 \text{ ABD Doları} \times (12,9775 - 9,4813 = 3,4962) = 1.048.860,00 \text{ TL}$$

$$-1.300.000 \text{ ABD Doları} \times (12,9775 - 12,6595 = 0,3180) = 413.400,00 \text{ TL}$$

olmak üzere hesaplanan toplam 1.462.260,00 TL kur farkı geliri bu madde kapsamında kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

**Örnek 3:** (C) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda "Bankalar Hesabı"nda 1.000.000 ABD Doları ve 1.000.000 Avro olmak üzere iki ayrı döviz tevdiyat hesabı bulunmaktadır. Başkaca döviz tevdiyat hesabı olmayan (C) A.Ş.'nin söz konusu döviz tevdiyat hesaplarına ilişkin hesap hareketleri aşağıdaki gibidir.

(C) A.Ş., 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.000.000 ABD Doları ve 1.000.000 Avro tutarındaki döviz tevdiyat hesaplarının tamamını 16/2/2022 tarihinde, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesinden yararlanmak amacıyla Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

(ABD Doları kuru 31/12/2021 tarihinde 12,9775 TL, 16/2/2022 tarihinde 13,2022 TL olup Avro 31/12/2021 tarihinde 14,6823 TL, 16/2/2022 tarihinde 15,3002 TL'dir.)

**(A) Bankası ABD Doları Hesabı**

İşlem tarihi	İşlem türü	Tutar	Kur	TL tutarı	Döviz bakiyesi
1/10/2021	Döviz alış	2.000.000	8,8785	17.757.000	2.000.000
9/10/2021	Döviz satış	-100.000	8,8982	-889.820	1.900.000
23/10/2021	Giden havale	-1.500.000	9,5860	-14.379.000	400.000
15/12/2021	Gelen havale	600.000	14,1745	8.504.700	1.000.000
<b>31.12.2021</b>	<b>Değerleme kuru</b>		<b>12,9775</b>	<b>10.992.880</b>	<b>1.000.000</b>

(C) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihi itibarıyla bu hesaba ilişkin döviz bakiyesi 1.000.000 ABD doları olup dönem sonu kur farkı kazancının istisnaya konu edilecek kısmının tespitinde Tebliğin bu bölümünde yer alan açıklamalar dikkate alınacaktır.

9/10/2021 tarihli 100.000 ABD Doları ve 23/10/2021 tarihli 1.500.000 ABD Doları satış işlemlerinin 1/10/2021 tarihli 2.000.000 ABD Doları alışından yapıldığı kabul edilecektir.

Buna göre, bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi kapsamında Türk Lirasına dönüştürülen 1.000.000 ABD Doları dolayısıyla istisna uygulanacak (31/12/2021) dönem sonu kur farkı geliri, satış işlemleri sonucu kaldığı kabul edilen 1/10/2021 alıştan 400.000 ABD Doları ve 15/12/2021 tarihli alıştan 600.000 ABD Doları dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Alış Tarihi	Alış Kuru	Alınan Tutar (ABD Doları)	1/10/2021-31/12/2021 dönemi değerlemeden doğan kur farkı geliri
1/10/2021	8,8785	400.000	(12,9775-8,8785=4,0990) x Dolar tutarı = 1.639.600 TL
15/12/2021	14,1745	600.000	(12,9775-14,1745=-1,1970) x Dolar tutarı = -718.200 TL
<b>Dönem sonu kur farkı kazancı</b>			<b>[1.639.600 TL + (-718.200 TL)=] 921.400 TL</b>

Aynı mükellefin (B) Bankasındaki Avro hesabının işleyışı ise şöyledir:

**Avro Hesabı**

İşlem tarihi	İşlem türü	Tutar	Kur	TL tutarı	Döviz bakiyesi
1/10/2021	Döviz alış	1.600.000	10,2933	16.469.280	1.600.000
15/11/2021	Giden havale	-600.000	11,3448	-6.806.880	1.000.000
17/12/2021	Gelen havale	700.000	17,1957	12.036.990	1.700.000
25/12/2021	Giden havale	-700.000	13,2926	-9.304.820	1.000.000
<b>31.12.2021</b>	<b>Değerleme kuru</b>		<b>14,6823</b>	<b>12.394.570</b>	<b>1.000.000</b>

(C) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihi itibarıyla (B) Bankasındaki Avro hesabına ilişkin döviz bakiyesi 1.000.000 Avro olup dönem sonu kur farkı kazancının istisnaya konu edilecek kısmının tespitinde Tebliğin bu bölümünde yer alan açıklamalar dikkate alınacaktır.

15/11/2021 tarihli 600.000 Avro ve 25/12/2021 tarihli 700.000 Avro satış işlemlerinin 1/10/2021 tarihli 1.600.000 Avro alışından yapıldığı kabul edilecektir.

Buna göre, bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi kapsamında Türk Lirasına dönüştürülen 1.000.000 Avro dolayısıyla istisna uygulanacak (31/12/2021) dönem sonu kur farkı geliri, satış işlemleri sonucu kaldığı kabul edilen 1/10/2021 tarihli alıştan 300.000 Avro, 17/12/2021 tarihli alıştan 700.000 Avro dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Alış Tarihi	Alış Kuru	Alınan (Avro)	Tutar	1/10/2021-31/12/2021 dönemi değerlemeden doğan kur farkı geliri
01.10.2021	10,2933	300.000		(14,6823-10,2933) x Avro tutarı = 1.316.700 TL
17.12.2021	17,1957	700.000		(14,6823-17,1957) x Avro tutarı = -1.759.380 TL
<b>Dönem sonu kur farkı zararı</b>				[1.316.700 TL + (-1.759.380TL) =] -442.680 TL

Dolayısıyla, 31/12/2021 tarihli bilançoda yer alan 1.000.000 Avro tutarındaki döviz tevdiat hesabının 1/10/2021-31/12/2021 dönemiyle sınırlı olmak üzere değerlemesinden [1.316.700,00 TL + (-1.759.380,00 TL) =] -442.680,00 TL kur farkı zararı doğacaktır.

(C) A.Ş.'nin 1.000.000 ABD Doları ve 1.000.000 Avro döviz tevdiat hesaplarının tamamını 16/2/2022 tarihinde bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi kapsamında Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmesi halinde, dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kur farkı kazançlarının istisna uygulanacak 1/10/2021 ila 31/12/2021 tarihleri arasındaki döneme isabet eden kısmı [921.400,00 TL + (-442.680,00 TL) =] 478.720,00 TL olacaktır.

#### **40.3.1.1.1. 31/12/2021 tarihli bilançolarda yer alan yabancı paraların bir kısmının Türk Lirasına dönüştürülmesi durumunda istisna uygulanacak tutarın hesabı**

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, bu istisnanın uygulamasında dikkate alacakları 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı para hesaplarına muhtelif tarihlerde yabancı para girişlerinin olması mümkündür.

Mükellefler tarafından, 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarının sadece bir kısmının bu düzenleme kapsamında Türk Lirası mevduat veya katılma hesabına dönüştürülmesi halinde, dönem sonu (31/12/2021) itibarıyla kur farkı değerlemesinden doğan kambiyo karının istisna uygulanacak kısmı, Türk Lirasına dönüştürülen yabancı paraların mükellefin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan yabancı para hesabına oranı dikkate alınmak suretiyle tespit edilecektir.

Ancak, bu değerlendirme sadece 31/12/2021 tarihli bilançoda yer alan ve bu Kanun kapsamında dönüştürülebilir nitelikteki yabancı paraların dikkate alınabileceği tabiidir.

**Örnek 1:** Tek bir döviz tevdiat hesabı olan (Ç) A.Ş.'nin bu döviz tevdiat hesabına muhtelif tarihlerde aktarılmış olduğu yabancı para tutarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

Alış Tarihi	Alış Kuru	Alınan (ABD Doları)	Tutarı TL Değeri
2/3/2021	7,3029	100.000	730.290
1/7/2021	8,6803	100.000	868.030
12/10/2021	8,9367	100.000	893.670
20/10/2021	9,2845	100.000	928.450
20/1/2022	13,5703	100.000	1.357.030

(Ç) A.Ş. 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 400.000 ABD Doları tutarındaki döviz tevdiyat hesabının 200.000 ABD Dolarlık kısmını 1/2/2022 tarihinde, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesinden yararlanmak amacıyla Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür. (ABD Doları kuru 30/9/2021 tarihinde 8,8433 TL, 31/12/2021 tarihinde ise 12,9775 TL'dir.)

(Ç) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihi itibarıyla dönem sonu kur farkı kazancının istisnaya konu edilecek kısmının tespitinde bu Tebliğin (40.3.1.1.) bölümünde yer alan açıklamalar dikkate alınacaktır.

Buna göre, bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi kapsamında Türk Lirasına dönüştürülen 200.000 ABD Doları dolayısıyla istisna uygulanacak (31/12/2021) dönem sonu kur farkı geliri 2/3/2021 ve 1/7/2021 alış tarihli döviz tutarları dikkate alınarak hesaplanacaktır.

Alış Tarihi	Alış Kuru	Alınan Tutar (ABD Doları)	1/10/2021-31/12/2021 dönemi değerlemeden doğan kur farkı geliri
2/3/2021	7,3029	100.000	(12,9775-8,8433=4,1342) x Dolar tutarı = 413.420 TL
1/7/2021	8,6803	100.000	(12,9775-8,8433=4,1342) x Dolar tutarı = 413.420 TL
12/10/2021	8,9367	100.000	(12,9775-8,9367=4,0408) x Dolar tutarı = 404.080 TL
20/10/2021	9,2845	100.000	(12,9775-9,2845=3,6930) x Dolar tutarı = 369.300 TL
20/1/2022	13,5703	100.000	31/12/2021 tarihli bilançoda yer almadığı için istisnaya konu edilmeyecektir.

Buna göre, 31/12/2021 tarihli bilançoda yer alan döviz tevdiyat hesabının 1/10/2021-31/12/2021 dönemiyle sınırlı olmak üzere değerlemesinden doğan kur farkı geliri (413.420,00+413.420,00+404.080,00+369.300,00=) 1.600.220,00 TL'dir.

$$\text{İstisna uygulanacak tutar} = \frac{1/10/2021-31/12/2021 \text{ dönemine}}{\text{ilişkin değerlemeden doğan kazanç}} \times \text{Dönüşüm oranı}$$

Dönüşüm oranı =	Dönüştürülen yabancı para tutarı (TL) / 31/12/2021 Yabancı para bakiyesi (TL) (200.000 ABD Doları / 400.000 ABD Doları)
Dönüşüm oranı =	2.595.500,00TL / 5.191.000,00TL = 0,50

İstisna uygulanacak tutar = 1.600.220,00 TL x 0,50 = 800.110,00 TL olacaktır.

**Örnek 2:** Tebliğin (40.3.1.1.) bölümünde yer alan "Örnek 2"deki (B) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.600.000 ABD Doları tutarındaki döviz tevdiyat hesabının bakiyesinin 400.000 ABD Dolarlık kısmını bu Kanunun geçici 14 üncü maddesi kapsamında Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmesi durumunda istisna uygulanacak dönem sonu kur farkı kazancı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

$$\text{Dönüşüm oranı} = \text{Dönüştürülen yabancı para tutarı (TL) / Yabancı para bakiyesi (TL) (31/12/2021)}$$

$$= 5.191.000,00 \text{ TL} / 20.764.000,00 \text{ TL} = 0,25$$

$$(400.000 ABD Doları / 1.600.000 ABD Doları)$$

$$\text{İstisna uygulanacak tutar} = 1.462.260,00 \text{ TL} \times 0,25 = 365.565,00 \text{ TL}$$

**Örnek 3:** Tebliğin (40.3.1.1) bölümünde yer alan "Örnek 3"teki (C) A.Ş. 31/12/2021 tarihli bilançosunda "Bankalar Hesabı"nda iki ayrı döviz tevdiyat hesabında yer alan 1.000.000 ABD Doları ve 1.000.000 Avrodan

500.000 ABD Doları ve 500.000 Avro tutarını 16/2/2022 tarihinde, Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesinden yararlanmak amacıyla Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

Dönüşüm oranı= Dönüştürülen yabancı para tutarı (TL) / Yabancı para bakiyesi (TL) (31/12/2021)

$$= [(6.488.750 TL + 7.341.150 TL) / (12.977.500 TL + 14.682.300 TL)]$$

$$(500.000 ABD Doları + 500.000 Avro) / (1.000.000 Dolar + 1.000.000 Avro)$$

$$= 13.829.900,00 TL / 27.659.800,00 TL = 0,50$$

İstisna uygulanacak tutar = 478.720,00 TL x 0,50 = 239.360,00 TL olacaktır.

Dolayısıyla, 31/12/2021 tarihli bilançosunda 1.000.000 ABD Doları ve 1.000.000 Avro döviz tevdiyat hesabı bulunan (C) A.Ş.'nin 500.000 ABD Doları ve 500.000 Avroluk döviz tevdiyat hesaplarını dönüştürmesi halinde 1/10/2021-31/12/2021 dönemine ilişkin değerlemeden doğan 478.720,00 TL kazancın %50'lik kısmı (239.360,00 TL) söz konusu kurumlar vergisi istisnasına konu edilebilecek, kalan 239.360,00 TL'lik kısmı ise genel hükümlere göre vergilendirilecektir.

Söz konusu (C) A.Ş. nin 1.000.000 ABD Doları ve 1.000.000 Avrodan oluşan döviz tevdiyat hesaplarından sadece ABD doları hesabının tamamını 16/2/2022 tarihinde Türk lirası mevduat hesabına dönüştürmesi durumunda ise istisna edilecek tutar aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

Dönüşüm oranı = Dönüştürülen yabancı para tutarı (TL) / Yabancı para bakiyesi (TL)

$$= [(12.977.500 TL) / (12.977.500 TL + 14.682.300 TL)]$$

$$(1.000.000 Dolar) / (1.000.000 Dolar + 1.000.000 Avro)$$

$$= 12.977.500,00 TL / 27.659.800,00 TL = 0,4692$$

Dolayısıyla istisna uygulanacak tutarın tespitinde dönüşüm oranı 0,4692 olarak dikkate alınacaktır. İstisna uygulanacak tutar = 478.720,00 TL x 0,4692 = 224.615,42 TL olacaktır.

#### **40.3.1.2. Türk Lirasına dönüşüm tarihinde oluşan kur farkı kazançlarına ilişkin istisna**

31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmü kapsamında açılan Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarına aktaran mükelleflerin, Türk Lirasına dönüşümden kaynaklanan kur farkı kazançları da kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Dolayısıyla, 1/1/2022 tarihinden Türk Lirası mevduat veya katılma hesabının açılış tarihine kadar olan döneme ilişkin kur farkı kazancı istisna kapsamında değerlendirilecektir.

**Örnek:** (D) A.Ş. 31/12/2021 tarihli bilançosunda "Bankalar Hesabında" yer alan 1.000.000 ABD Dolarını 14/1/2022 tarihinde Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmiş ve 1/1/2022-14/1/2022 dönemine ilişkin olarak 562.500,00 TL kur farkı kazancı elde etmiştir.

(1 ABD Doları 31/12/2021 tarihinde 12,9775 TL, 14/1/2022 tarihinde 13,5400 TL)

Buna göre, (D) A.Ş.'nin 1/1/2022-14/1/2022 dönemine ilişkin kur farkı değerlemesinden kaynaklanan 562.500,00 TL kur farkı kazancı kurumlar vergisinden istisnadır.

#### **40.3.1.3. Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarının dönem sonu değerlemesinden kaynaklanan kazançlarda istisna**

31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihine kadar Kanunda öngörülen süre ve şekilde Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarına aktaran kurumlar vergisi mükelleflerinin, mevduat veya katılma hesaplarının vadelerinden önceki bir tarihte sona eren geçici vergilendirme dönemleri dahil olmak üzere dönem sonları itibarıyla tahakkuk eden faiz ve kar payı gelirleri kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

**Örnek:** (E) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.000.000 ABD Dolarını 14/1/2022 tarihinde Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmesi sonucu açılan 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabının geçici vergilendirme dönemi sonu değerlemesinden kaynaklanan faiz tahakkuku aşağıdaki gibidir: (1 ABD Dолари 14/1/2022 tarihinde 13,5400 TL)

(E) A.Ş.'nin vadesi 14/7/2022 olan ( $1.000.000 \text{ ABD Dолари} \times 13,5400 \text{ TL} =$ ) 13.540.000,00 TL tutarlı mevduat hesabı üzerinden 14/1/2022-31/3/2022 dönemi itibarıyla tahakkuk eden faiz tutarı 422.893,15 TL'dir.

(E) A.Ş. birinci geçici vergilendirme dönemi sonu itibarıyla hesaplanan 422.893,15 TL faiz tutarı nedeniyle Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamındaki istisnadan yararlanabilecektir.

Ayrıca, (E) A.Ş. ikinci geçici vergilendirme dönemi (1/4/2022-30/6/2022) sonu itibarıyla hesaplanacak faiz tutarı nedeniyle de aynı istisnadan yararlanabilecektir.

#### **40.3.1.4. Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarından vade tarihinde elde edilen kazançlarda istisna**

Bu Kanunda öngörülen süre ve şekilde dönüştürülen yabancı paraların aktarıldığı Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarından vade sonunda elde edilen faiz veya kar payı gelirleri ile diğer kazançlar kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

**Örnek:** Tebliğin (40.3.1.3) bölümde yer alan "Örnek"teki (E) A.Ş.'nin 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabından vade sonunda (14/7/2022) elde ettiği faiz geliri olan 1.007.153,42 TL, vade tarihinden önce sona eren geçici vergilendirme döneminin sonunda tahakkuk eden ve kurumlar vergisinden istisna tutulan faiz tutarları da dikkate alınarak, kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Öte yandan, vade sonu (14/7/2022) itibarıyla döviz kurunun 12,2000 TL olduğu varsayıldığında, vade sonu kuru dönüşüm kurundan (13,5400 TL) küçük olduğu için banka tarafından ödenecek olan faiz gelirine ilave bir ödeme yapılması söz konusu olmayacağından.

#### **40.3.1.5. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükelleflerin Kanunun geçici 14 üncü maddesinin birinci fikrası karşısındaki durumu**

Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükellefler tabi oldukları özel hesap dönemine bakılmaksızın, 31/12/2021 tarihine ilişkin olarak düzenleyecekleri bilançolarında yer alan yabancı paralarını öngörülen süre ve şekilde Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürmeleri halinde, Türk Lirasına dönüştürülen yabancı paraların 31/12/2021 tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminin sonu itibarıyla değerlemesinden doğan kazançları için kurumlar vergisi istisnasından yararlanabileceklerdir.

Söz konusu mükellefler, 31/12/2021 tarihi itibarıyla çıkaracakları bilançolarında yer alan yabancı paraları için bu tarihin içinde bulunduğu geçici vergilendirme dönemini takip eden tarihten Türk Lirası mevduat ve katılma hesabının açılış tarihine kadar olan dönem için aynı istisnadan yararlanabileceklerdir. Özel hesap dönemi kullanan mükelleflerce, öngörülen süre ve şekilde açılmış olan Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarının vade tarihine kadar olan dönemde sonlarında değerlemesinden kaynaklananlar da dahil olmak üzere vade sonunda elde edilen faiz ve kar payı gelirleri ile diğer kazançlar için de istisna uygulanacaktır.

**Örnek:** 01 Kasım-31 Ekim özel hesap dönemini kullanan (H) A.Ş. geçici madde hükmünden yararlanmak üzere düzenlediği 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.200.000 ABD Dolarını 16/2/2022 tarihinde bu madde kapsamında 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

(1 ABD Dолари 31/10/2021 tarihinde 9,4813 TL, 31/1/2022 tarihinde 13,6066 TL, 16/2/2022 tarihinde 13,2022 TL olarak dikkate alınmıştır.)

**-31/12/2021 tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme dönemine ilişkin kur farkı kazancının durumu:**

(H) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.200.000 ABD Dolarına 31/12/2021 tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme dönemi (1/11/2021-31/1/2022) itibarıyla 4.950.360,00 TL kambiyo karı tahakkuk etmiştir.

31/12/2021 tarihinin içinde bulunduğu 1/11/2021-31/1/2022 geçici vergilendirme dönemine ilişkin kur farkı değerlemesinden kaynaklanan 4.950.360,00 TL kambiyo karı kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

**-Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürme tarihinde doğan kur farkı kazancının durumu:**

(H) A.Ş.'nin 1.200.000 ABD Dolarını 16/2/2022 tarihinde Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmesi nedeniyle 1/2/2022-16/2/2022 dönemine ilişkin kur farkı kazancı doğması halinde bu kazanç kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

**-Türk Lirası mevduat hesabının vade tarihinden önce sona eren geçici vergilendirme dönemlerine ilişkin faiz tahakkukunun durumu:**

(H) A.Ş.'nin 1.200.000 ABD Dolarını 16/2/2022 tarihi itibarıyla Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmesi sonucu oluşan 15.842.640,00 TL mevduat tutarı üzerinden, vade tarihinden (16/8/2022) önce sona eren (1/2/2022-30/4/2022 ve 1/5/2022-31/7/2022) geçici vergilendirme dönemlerinin sonunda tahakkuk eden faiz tutarları kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

**-Vade sonunda tahakkuk eden faiz geliri ile döviz kuruna bağlı olarak doğabilecek kazancın durumu**

(H) A.Ş.'nin 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabından vade sonunda (16/8/2022) elde ettiği faiz geliri olan 1.178.431,99 TL, vade tarihinden önce sona eren geçici vergi dönemlerinin sonunda tahakkuk eden ve kurumlar vergisinden istisna tutulan faiz tutarları da dikkate alınarak, kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Öte yandan, vade sonu (16/8/2022) itibarıyla döviz kurunun 11,9000 TL, mevduat hesabının açıldığı 16/2/2022 tarihindeki dönüşüm kurunun ise 13,2022 TL olduğu varsayıldığında, bu döneme ilişkin olarak ilave bir ödeme yapılması söz konusu olmayacağıdır.

#### **40.3.2. Dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilmesi gereken tarihin sonundan 31/12/2022 tarihine kadar Türk Lirasına çevrilen yabancı paralara ilişkin istisna uygulaması**

Kurumlar vergisi mükelleflerinin, 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını, 1211 sayılı Kanunun ilgili hükmüne istinaden Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşüm desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru üzerinden, Kanunda öngörülen süre ve şekilde dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihinden 31/12/2022 tarihine kadar Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürmeleri halinde aşağıdaki kazançları bu istisnaya konu edilebilecektir.

-Yabancı paraların Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına aktarıldıkları tarihi içeren geçici vergilendirme döneminin başından, Türk Lirası mevduat ve katılma hesabının açılış tarihine kadar olan döneme ilişkin kur farkı kazançları,

-Söz konusu Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarının (vadesinden önceki tarihte sona eren geçici vergilendirme dönemleri dahil olmak üzere) dönem sonları itibarıyla tahakkuk eden faiz gelirleri ve kar payları ile

- Bu hesaplardan vade sonunda elde edilen faiz ve kar payı gelirleri ile diğer kazançlar

kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Öte yandan, 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan yabancı paralarını dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihinden sonra Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştüren mükellefler, 31/12/2021 tarihinde biten geçici vergilendirme dönemi sonu ile hesabın açıldığı tarihten önce sona ermiş olan geçici vergilendirme dönemlerinin sonu itibarıyla, hesaplanan kur farkı kazançları için bu istisnadan yararlanamayacaklardır.

**Örnek 1:** (I) A.Ş.'nin 12/8/2021 tarihinde satın almış olduğu ve 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan döviz tevdiyat hesabındaki 1.500.000 ABD Dolarını bu düzenleme kapsamında 27/5/2022 tarihinde 12 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

##### **-1/10/2021-31/12/2021 ve 1/1/2022-31/3/2022 dönemlerinde tahakkuk eden kambiyo karının durumu:**

(I) A.Ş. 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan döviz tevdiyat hesabının dönüştürme işlemini (dördüncü geçici vergilendirme dönemine ilişkin beyannamenin verilme tarihinden sonra) 27/5/2022 tarihinde yapmış olduğu için, 31/12/2021 tarihinde (1/10/2021-31/12/2021 dönemi için) tahakkuk eden 6.201.300,00 TL kambiyo karı için bu Kanunun geçici 14 üncü maddesinin birinci fıkrasındaki istisnadan yararlanamayacağı gibi 1/1/2022-31/3/2022 dönemine ilişkin değerlemeden kambiyo karı doğması halinde bu kar da söz konusu istisnaya konu edilemeyecektir.

##### **-Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürme tarihinde doğan kur farkı kar/zararının durumu:**

(I) A.Ş.'nin söz konusu döviz tevdiyat hesabını Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürdüğü 27/5/2022 tarihini içeren ikinci geçici vergilendirme döneminin başından bu hesabın açıldığı tarihe kadar olan döneme (1/4/2022-27/5/2022) ilişkin  $[1.500.000 \text{ ABD Doları} \times (12,6000-12,8000)] = -300.000,00 \text{ TL}$  kur farkı zararı bu Tebliğin "40.4. Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülen yabancı paralara ve altın hesaplarına ilişkin olarak istisna uygulanabilecek dönemlerde doğan zararın durumu" başlıklı bölümünde yapılan açıklamalar kapsamında kurum kazancının tespitinde dikkate alınabilecektir. (1 ABD Doları 31/3/2022 tarihinde 12,8000 TL, 27/5/2022 tarihinde 12,6000 TL olarak dikkate alınmıştır.)

**-Türk Lirası mevduat hesabının vade tarihi öncesinde sona eren geçici vergilendirme dönemine ilişkin faiz tahakkukunun durumu:**

(I) A.Ş.'nin 27/5/2023 vadeli (1.500.000 ABD Doları x 12,6000 TL=) 18.900.000,00 TL tutarındaki mevduat hesabının 2022 geçici vergilendirme dönemleri ve yıllık dönem ile 1/1/2023-31/3/2023 geçici vergilendirme dönemleri sonu itibarıyla değerlemesi neticesinde oluşan faiz tahakkukları da kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

**-Vade sonunda tahakkuk eden faiz geliri ile döviz kuruna bağlı olarak doğabilecek kazancın durumu:**

(I) A.Ş.'nin Türk Lirası mevduat hesabından vade sonunda (27/5/2023) elde ettiği toplam 2.835.000,00 TL faiz geliri, vade tarihinden önce sona eren 2023/I geçici vergi döneminin sonunda gerekse 2022 yılı hesap döneminin sonunda tahakkuk eden ve kurumlar vergisinden istisna tutulan faiz tutarları da dikkate alınarak, kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Öte yandan, vade sonu (27/5/2023) itibarıyla döviz kurunun 13,9000 TL, mevduat hesabının açıldığı 27/5/2022 tarihindeki dönüşüm kurunun ise 12,6000 TL olduğu varsayıldığında, bu dönemde ilişkin vade sonunda (I) A.Ş.'nin elde edeceği faiz geliri ana paranın kur değişiminden kaynaklanan değer kaybinden yüksek olduğu için, bu dönemde ilişkin olarak faiz dışında ilave bir ödeme yapılması söz konusu olmayacağıdır.

**Örnek 2:** 1 Ekim-30 Eylül özel hesap dönemini kullanan (İ) A.Ş., bu Kanunun geçici 14 üncü maddesinden yararlanmak üzere düzenlediği 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.200.000 ABD Doları tutarlı yabancı parasını 21/3/2022 tarihinde bu madde kapsamında 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

(1 ABD Doları 30/9/2021 tarihinde 8,8433 TL, 31/12/2021 tarihinde 12,9775 TL, 21/3/2022 tarihinde 13,1050 TL olarak dikkate alınmıştır.)

**-31/12/2021 tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme dönemine ilişkin kur farkı kazancının durumu:**

(İ) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 1.200.000 ABD Doları tutarlı yabancı para hesabına 31/12/2021 tarihinin içinde bulunduğu geçici vergilendirme döneminde (1/10/2021-31/12/2021) 4.961.040,00 TL kambiyo karı tahakkuk etmiştir.

31/12/2021 tarihinin içinde bulunduğu 1/10/2021-31/12/2021 geçici vergilendirme dönemine ilişkin kur farkı değerlemesinden kaynaklanan 4.961.040,00 TL kambiyo karı, Türk Lirasına dönüşüm işlemi 2021 yılının hesap dönemi takvim yılı olan mükellefler için geçerli olan dördüncü dönem geçici vergi beyannamesinin verilmesi gereken tarihten sonra yapıldığı için, istisnaya konu edilemeyecektir.

**-Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürme tarihinde doğan kur farkı kazancının durumu:**

(İ) A.Ş.'nin 1.200.000 ABD Doları tutarlı yabancı parasını 21/3/2022 tarihinde Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmesi nedeniyle 1/1/2022-21/3/2022 dönemine ilişkin kur farkı kazancı doğması halinde bu kazanç kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

**-Vade sonunda tahakkuk eden faiz geliri ile döviz kuruna bağlı olarak doğabilecek kazancın durumu:**

(İ) A.Ş.'nin 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabından vade sonunda (21/9/2022) elde ettiği faiz geliri olan 1.189.144,11 TL, vade tarihinden önce sona eren geçici vergilendirme dönemlerinin

sonunda tahakkuk eden ve kurumlar vergisinden istisna tutulan faiz tutarları da dikkate alınarak, kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

Öte yandan, vade sonu (21/9/2022) itibarıyla döviz kurunun 11,9500 TL, mevduat hesabının açıldığı 21/3/2022 tarihindeki dönüşüm kurunun ise 13,1050 TL olduğu varsayıldığında, bu döneme ilişkin olarak ilave bir ödeme yapılması da söz konusu olmayacağıdır.

#### **40.3.3. Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülen altın hesabı ile işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerinden elde edilen kazançlarda istisna**

Kurumlar vergisi mükelleflerinin 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesabı ile bu tarihten sonra açılacak işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerini 2022 yılı sonuna kadar Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk Lirasına çevirmeleri ve bu suretle elde edilen Türk Lirası varlığı Kanunda öngörülen süre ve şekilde Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirilmeleri durumunda;

-Altın hesabı ile işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyelerinin Türk Lirası mevduat veya katılma hesabına dönüştüğü tarihte doğan kazançlar,

-Söz konusu Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarının vadelerinden önceki tarihte sona eren geçici vergilendirme dönemleri dahil olmak üzere dönem sonları itibarıyla tahakkuk eden faiz ve kar payı gelirleri ile

- Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarından vade sonunda elde edilen faiz ve kar payı gelirleri ile diğer kazançlar

kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Buna göre, mükelleflerin gerek 31/12/2021 tarihli bilançolarında yer alan altın hesapları gerekse bu tarihten sonra açılacak olan işlenmiş ve hurda altın karşılığı altın hesabı bakiyeleri ile ilgili olarak söz konusu istisna uygulamasından yararlanmaları mümkün bulunmakta olup, istisnanın uygulanabilmesi için altın varlıklarının 2022 yılı sonuna kadar Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm fiyatı üzerinden Türk Lirasına çevrilmesi ve bu suretle elde edilen Türk Lirası varlıkların Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarında değerlendirilmesi gerekmektedir.

**Örnek:** (J) A.Ş. 31/12/2021 tarihli bilançosunda yer alan 250 gram altın hesabını 1/2/2022 tarihinde Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamında 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

(250 gram altın hesabı; 18/11/2021 tarihinde gramı 658,00 TL'ye satın alınmış olan altın, 1/2/2022 tarihinde gramı 783,00 TL olarak dönüştürülmüştür.)

-31/12/2021 tarihli bilançoda yer alan ve Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürülen altın hesabı dolayısıyla bu tarihte hesaplanan [(783-658) x 250 gram =] 31.250,00 TL kazanç,

-Söz konusu Türk Lirası mevduat hesabının vadesinden önceki tarihte sona eren geçici vergilendirme dönemleri dahil olmak üzere dönem sonları itibarıyla tahakkuk eden faizler ile

- Türk Lirası mevduat hesabından vade sonunda elde edilen faiz geliri ile diğer kazançlar

kurumlar vergisi istisnasına konu edilebilecektir.

#### **40.4. Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına dönüştürülen yabancı paralara ve altın hesaplarına ilişkin olarak istisna uygulanabilecek dönemlerde doğan zararın durumu**

Kurumlar Vergisi Kanununun "İstisnalar" başlıklı 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası uyarınca, kurumların kurumlar vergisinden istisna edilen kazançlarına ilişkin giderlerinin veya istisna kapsamındaki faaliyetlerinden doğan zararlarının, istisna dışı kurum kazancından indirilmesi kabul edilmemektedir. Ancak, bu maddedede öngörülen süre ve şekilde dönüşüm kuru/fiyatı üzerinden Türk Lirası mevduat ve katılma hesaplarına çevrilen yabancı paralar ile altın hesaplarına ilişkin olarak bu istisnayla sınırlı olmak üzere Kanunun 5 inci maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uygulanmayacaktır.

**Örnek:** (L) A.Ş. 16/12/2021 tarihinde 10.000.000 ABD Doları satın almış ve aynı gün yabancı para hesabına kaydetmiştir. (L) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda başkaca yabancı para hesabı bulunmamaktadır.

(L) A.Ş. söz konusu yabancı parasını 16/2/2022 tarihinde Türk Lirası mevduat veya katılma hesaplarına dönüşümün desteklenmesi kapsamında dönüşüm kuru olan 13,2022 TL üzerinden, Kanunda öngörülen süre ve şekilde, 6 ay vadeli ve %15 faiz ödemeli Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürmüştür.

(1 ABD Doları 16/12/2021 tarihinde 14,6350 TL, 31/12/2021 tarihinde 12,9775 TL, 16/2/2022 tarihinde 13,2022 TL, 19/8/2022 tarihinde 11,9091 TL olarak dikkate alınmıştır.)

(L) A.Ş.'nin 1/10/2021-31/12/2021 dönemine ilişkin kur farkı değerlemesi sonucu hesaplanan 16.575.000,00 TL kur farkı zararı bu Kanunun geçici 14 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

16/2/2022 tarihinde Türk Lirası mevduat hesabına dönüştürülen 10.000.000 ABD Dolarının dönüşüm tarihi itibarıyla 1/1/2022-16/2/2022 döneminde hesaplanan 2.247.000,00 TL kur farkı geliri bu madde kapsamında kurumlar vergisinden istisna tutulacaktır.

Ayrıca, 16/2/2022-19/8/2022 döneminde geçici vergilendirme dönemleri sonu itibarıyla tahakkuk edilecek faiz tutarları dikkate alınarak vade tarihi itibarıyla tahakkuk edecek faiz tutarları kurumlar vergisinden istisna edilecektir.

#### **40.5. Türk Lirası mevduat ve katılma hesabından vadeden önce çekim yapılması durumu**

Türk Lirası mevduat ve katılma hesabından, vadeden önce çekim yapılması durumunda Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 14 üncü maddesi kapsamında yararlanılan kurumlar vergisi istisnası nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler, vergi zayıflı cezası uygulanmak suretiyle gecikme faiziyle birlikte tahsil olunacaktır."

##### **Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda:**

**1-** Mükellef kurum tarafından 31.12.2021 tarihi itibarıyle ANA BANK A.Ş.de açılmış bulunan döviz hesabında bulunan 1.500.000,00USD için, 15.01.2022 tarihi itibarıyle, sonuçları 2021 hesap dönemi KV beyanı ile ilişkilendirilebilecek biçimde, KV'nın Geçici 14'üncü maddesi düzenlemesinden yararlanılabilecektir.

**2-** Kurum, KV'nın Geçici 14'üncü maddesi uyarınca kısmi USD/TL dönüşümü yapabileceğinden, 1.500.000 USD'nin 1.000.000 USD kısmının TL'ye dönüştürülmesi mümkün bulunmaktadır.

**3-** Dönüşüme tabi tutulan 1.000.000 USD'nin (döviz varlığına ilk girenin ilk çıkacağı prensibiyle) 500.000 USD kısmının 08.08.2021 tarihinde 8 TL kur ile kayıtlara alınan, 500.000 USD kısmı ise 15.12.2022 tarihinde 14 TL ile kayıtlara alınan döviz varlığı olduğu kabul edilecektir. Bu açıdan, vergi istisnası hesabında dönüşüme tabi tüm tutarın tamamının 8 TL dönüşüm kuru üzerinden dikkate alınması hatalıdır.

**4-** 1.000.000 USD'nin TL'ye dönüşümünde, değerlendirme kuru olarak 31.12. 2021 tarihli 13 TL dikkate alınarak yapılan dönüşüme dayalı vergi istisnası hesaplamasında;

$$500.000 \times 13-8 = 2.500.000,00 \text{ TL Kambiyo karı,}$$

$$500.000 \times 13-14 = 500.000,00 \text{ TL Kambiyo zararı ortaya çıkmaktadır.}$$

Dönüşüm işleminin vergi bağışıklığına etkisinin belirlenmesinde kambiyo kar ve zararı birlikte dikkate alınacak ve 15.01.2022 tarihinde dönüşüme konu döviz varlığına bağlı toplam kambiyo kazancı ( $2.500.000,00 - 500.000,00$ ) = 2.000.000,00 TL olarak hesaplanacaktır.

**5-** USD/TL dönüşüm oranı ( $1.000.000,00 / 1.500.000,00$ ) = %66 olarak (doğru biçimde) hesaplanılmıştır.

**6-** KVK'nın Geçici 14'ncü maddesi kapsamında vergiden bağışık tutar, ( $2.000.000,00 \times \%66$ ) = 1.320.000,00 TL'dir. Sonuç olarak mükellef kurum tarafından 2021 hesap dönemi KV beyannamesi üzerinde söz konusu vergi istisnasından, ( $3.300.000 - 1.320.000,00$ ) = 1.980.000,00 TL fazla yararlanılmıştır.

**7-** 31.12.2021 tarihindeki döviz varlığının değerlendirmesinden kaynaklı ( $1.000.000,00 \times 13-14$ ) = 1.000.000,00 TL kambiyo zararı 2021 hesap dönemi kazancının tespitinde dikkate alınacaktır.

**8-** Dönüşüm tarihi olan 15.01.2022 tarihinde olacak değerlendirme farkları da (1/1/2022-14/1/2022 dönemine ilişkin kur farkı değerlendirmesinden kaynaklanan kur farkı kazancı) KVK'nın Geçici 14'üncü maddesi kapsamında kurumlar vergisinden istisna tutulabilecektir.

### **YANIT 7:**

Bilindiği üzere 3/6/2021 tarihli ve 7326 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun 9/6/2021 tarihli ve 31506 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmış ve yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Kanunun 9 uncu maddesinin verdiği yetkiye istinaden, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı tâhsil dairelerince takip edilen amme alacakları, il özel idareleri ve belediyeler ile Yatırım İzleme ve Koordinasyon Başkanlıklarına (YİKOB) ait alacakların yapılandırılması, matrah ve vergi artırımı, işletme kayıtlarının düzeltmesine ilişkin hükümlerinin uygulamasına dair usul ve esaslar 14.06.2021 tarih ve 31511 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan "1 Seri Numaralı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile 7326 Sayılı Kanun Genel Tebliğ" ile belirlenmiş bulunmaktadır.

Atif yapılan Tebliğin "**VI- İŞLETME KAYITLARININ DÜZELTİLMESİNE İLİŞKİN HÜKÜMLER**" başlıklı bölümünde, "A-İŞLETMEDE MEVCUT OLDUĞU HÂLDE KAYITLarda YER ALMAYAN EMTİA, MAKİNE, TEÇHİZAT VE DEMİRBAŞLARIN KAYDA ALINMASI" ve "C-KAYITLarda YER ALDIĞI HÂLDE İŞLETMEDE MEVCUT OLMAKYAN KASA MEVCUDU VE ORTAKLARDAN ALACAKLARIN BEYANI" konularında aşağıdaki açıklamalara yer verilmiş bulunmaktadır.

### **"1-Kapsam**

7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrası hükmü ile gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine, işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşları yasal kayıtlarına intikal ettirmek suretiyle, kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirme imkânı sağlanmıştır.

Kayıtlarda bulunmayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarının kayıtlara intikal ettirilmesine imkân veren düzenleme, bütün gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır. Uygulama kapsamına; serbest

meslek erbabı, ferdî ticari işletmeler, adı ortaklıklar, kollektif şirketler, adı komandit şirketler ile sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadi kamu kuruluşları, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıkları dahil bulunmaktadır.

## 2-Beyan

Uygulama kapsamında olan mükellefler, işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlarını **31 Ağustos 2021** tarihine (bu tarih dâhil) kadar bu Tebliğin (VI/A-4) bölümünde belirtilen beyanname ve ekinde verecekleri envanter listesi ile katma değer vergisi yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine bildireceklərdir. Ekinde envanter listesi olmayan beyannameler kabul edilmeyecektir.

Bu kıymetler, bildirim tarihindeki rayiç bedelle değerlendirilmek suretiyle envanter listesinde gösterilecektir.

Rayiç bedel, o kıymetin değerlendirme günü itibarıyla normal alım satım bedelidir. Dolayısıyla bu bedel, mükellefin kendisi tarafından bizzat tespit edilebileceği gibi bağlı olduğu meslek kuruluşuna da tespit ettilirebilecektir. Bildirilen kıymetler yasal kayıt süresi içerisinde kayıtlara intikal ettirilecektir.

Bu madde hükmüne göre bildirilecek emtia;

- Alım satım işletmelerinde satışa hazır malları,
- İmalatçı işletmelerde ise hammadde, malzeme, yarı mamul ve mamul malları ifade etmektedir.

Aynı şekilde inşaat işletmelerinin (yıllara sari inşaat ve onarım işi, kat karşılığı veya kendi adlarına inşaat yapıp satanlar) varsa inşa edilen ve emtia niteliğindeki taşınmazları (daire, dükkan vb.) ile üretimde kullandıkları demir, çimento, tuğla gibi ilk madde ve malzemelerini veya yarı mamullerini de bildirmeleri mümkündür.

Beyan edilecek olan kayıt ve tescile tabi kıymetler, kayıt ve tescil için kullanılan bilgiler (numara, harf, işaret, marka vb.) belirtilmek suretiyle envanter listesinde beyan edilecektir. Kayıt ve tescile ilişkin gerekli bilgileri içermeyen kıymetlerin, beyandan önce ilgili kamu idarelerine başvurularak kayıt ve tescil ettirilmesi ve alınan kayıt ve tescil bilgileri ile beyan edilmesi gerekmektedir. Söz konusu kıymetlerin satışına ilişkin olarak düzenlenecek belgelerde kayıt ve tescil bilgilerine de yer verilecektir.

## 3- Bildirilen Malların Satış Bedeli ve Amortisman Uygulaması

7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrası hükmüne göre kayıtsız mal bildiren mükellefler, bu malları satmaları hâlinde, defterlere kaydedilecek satış bedeli kayıtlı değerinden düşük olamayacaktır. Gerçek satış bedelinin kayda alınan bedelden düşük olması hâlinde, kazancın tespitinde kayıtlı bedel dikkate alınacaktır.

Bildirime dâhil edilen amortismana tabi iktisadi kıymetler için amortisman ayrılmayacaktır.

## 4- Vergisel Yükümlülükler

**a)** 7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fikrasının (c) ve (d) bentleri uyarınca mükelleflerin kendilerince veya ilgili meslek kuruluşlarında belirlenecek rayiç bedel üzerinden beyan edilerek kayıtlara intikal ettirilecek makine, teçhizat ve demirbaşlar ile emtianın rayiç bedeli üzerinden tabi oldukları oranın yarısı, teslimleri KDV'den istisna bulunan basılı kitap ve süreli yayınlar için %4 oranı esas alınmak suretiyle KDV hesaplanarak, örneği bu Tebliğ ekinde yer alan (**Ek:18 ve Ek:19**) KDV stok beyanına ilişkin beyanname ve envanter listesi, kağıt ortamında veya 340 ve 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda sorumlu sıfatıyla verilecektir. Söz konusu beyan, en geç **31 Ağustos 2021** tarihine (bu tarih dâhil) kadar yapılacak ve tahakkuk edecek vergi de aynı süre içinde ödenecektir.

**Örnek 1-** Mükellef (A) kayıtlarında yer almayan emtia dolayısıyla beyanname ve eki envanter listesini 12/7/2021 tarihinde vermiştir. Mükellef (A), söz konusu beyannameye göre tahakkuk eden vergiyi en geç Kanunun 6 ncı maddesinden yararlanma süresinin son günü olan 31/8/2021 tarihine kadar ödeyebilecektir.

KDV beyannamelerini elektronik ortamda vermek zorunda olan mükellefler, söz konusu beyannameyi ve envanter listesini de 340 ve 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda vermek zorundadırlar.

**b)** 7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fikrasının (e) bendine göre beyan edilecek özel tüketim vergisi (ÖTV) tutarları, aynı fikranın (c) bendi uyarınca beyan edilecek KDV matrahını oluşturan rayiç bedelin tespitinde dikkate alınmış olacağından, bu şekilde beyan edilen ÖTV'nin KDV matrahına ayrıca dâhil edilmesi söz konusu değildir.

**c)** Teslimleri KDV'den müstesna olan emtia (basılı kitap ve süreli yayınlar hariç), makine, teçhizat ve demirbaşlarla ilgili olarak bu uygulamadan yararlanılması mümkün değildir.

**ç)** Beyan edilen emtiaya (basılı kitap ve süreli yayınlar dâhil) ait hesaplanarak ödenen KDV, 1 No.lu KDV Beyannamesinde genel esaslar çerçevesinde indirim konusu yapılabilecektir.

Ancak, kayıtlarda yer almayan makine, teçhizat ve demirbaşların rayiç bedeli üzerinden hesaplanarak ödenen KDV'nin indirimi mümkün olmayıp, bu tutar, verginin ödendiği yılın gelir veya kurumlar vergisi matrahlarının belirlenmesinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

**d)** 3065 sayılı Kanunun 9 uncu maddesinin ikinci fikrasında; fiili ya da kaydî envanter sırasında belgesiz mal bulundurulduğunun tespiti hâlinde, bu alışlar nedeniyle, ziyya uğratılan KDV'nin, belgesiz mal bulunduran mükelleften aranacağı, bu uygulamaya göre yapılan tarhiyata da vergi ziyyâ cezası uygulanacağı hükmü altına alınmıştır.

7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fikrasının (c) ve (d) bentlerine göre, kayıtlarda yer almayan emtia, makine, teçhizat ve demirbaşlar için yukarıda (a) bölümünde belirtilen şekilde sorumlu sıfatıyla KDV beyan eden ve ödeyen mükellefler bakımından 3065 sayılı Kanunun söz konusu hükmü uygulanmayacaktır.

Buna göre, söz konusu hükmü kapsamında beyanda bulunan mükelleflere, 3065 sayılı Kanunun (9/2) maddesi hükmü uyarınca belgesiz mal bulundurduğu gereğesiyle malın emsal bedeli üzerinden cezâlı olarak re'sen tarhiyat yapılmayacaktır.

## 5- Beyan Edilerek Ödenen KDV'nin İade Konusu Yapılıp Yapılamayacağı

3065 sayılı Kanunun 29/2 ve 32 ncı maddeleri uyarınca, söz konusu maddelerde belirtilen işlemler nedeniyle yüklenilen vergiler, indirim yoluyla telafi edilememeleri hâlinde iade konusu yapılmaktadır.

Bu çerçevede, 7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinden faydalananak, kayıtlarda yer almayan emtia dolayısıyla hesapladıkları KDV'yi bu Tebliğin (VI/A-4) bölümünde belirtildiği şekilde beyan edip ödeyen ve bu vergiyi indirim hesaplarına intikal ettiren mükellefler tarafından, beyana konu emtianın, 3065 sayılı Kanun uygulamasında iade hakkı tannan işlemlerde kullanılması durumunda, beyan edilerek ödenen ve indirim hesaplarına alınan söz konusu verginin yüklenilen verginin hesabında dikkate alınması ve dolayısıyla iade konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Ancak 7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasının (d) bendi kapsamında teslimleri KDV'den ıstisna bulunan basılı kitap ve süreli yayınlar için beyan edilen, ödenen ve indirim konusu yapılan KDV'nin iade konusu yapılması mümkün değildir.

Öte yandan, makine, teçhizat ve demirbaşlar nedeniyle bahse konu uygulama kapsamında beyan edilerek sorumlu sıfatıyla ödenen KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün olmadığından, bu verginin iadesi de söz konusu olmayacağıdır.

## 6- ÖTV Kapsamındaki Mallar İçin ÖTV'nin Beyanı ve Ödenmesi

7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrasının (e) bendiyle, ÖTV'nin konusuna giren malları bu madde kapsamında beyan eden ve alış belgelerini ibraz edemeyen mükelleflerin, bu malların beyan tarihindeki miktarı ve emsal bedeli üzerinden geçerli olan ÖTV'yi **31 Ağustos 2021** tarihine (bu tarih dahil) kadar ayrı bir beyanname ile beyan ederek aynı süre içinde ödemeleri hâlinde, bu mallar bakımından 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 4 üncü maddesinin (3) numaralı fıkrası hükmünün uygulanmaması öngörmüştür. Bu şekilde beyan edilerek ödenen ÖTV için vergi cezası kesilmeyecektir.

Uygulama kapsamında olan mükellefler, işletmelerinde mevcut olduğu hâlde kayıtlarında yer almayan mallardan 4760 sayılı Kanuna ekli (I), (II), (III) ve (IV) sayılı listelerde yer alanlar için, beyan tarihindeki miktarları ve emsal bedelleri ile uygulanmakta olan vergi oranı, maktu ve asgari maktu vergi tutarlarını dikkate alarak, bu Tebliğin ekindeki beyannameyi kağıt ortamında veya 340 ve 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda düzenleyecek ve **31 Ağustos 2021** tarihine (bu tarih dahil) kadar ÖTV (ÖTV mükellefiyeti bulunmayan ithalatçılar KDV) yönünden bağlı oldukları vergi dairelerine verecek, hesaplanan ÖTV'yi de bu süre içinde ödeyecektir. 4760 sayılı Kanun ekindeki her bir liste [(II) sayılı listedeki kayıt ve tescile tabi araçların her biri] için ayrı beyanname verilecektir.

## 7- Beyan Edilen Kiyimetlerin Kayıtlara İntikali

Bilanço esasına göre defter tutan mükellefler, aktiflerine intikal ettirdikleri emtia için ayrı; makine, teçhizat ve demirbaşlar için ayrı olmak üzere pasifte karşılık hesabı açacaktır.

Emtia için ayrılan karşılık, ortaklara dağıtılması veya işletmenin tasfiye edilmesi hâlinde, sermayenin unsuru sayılacak ve vergilendirilmeyecektir.

Öte yandan, makine, teçhizat ve demirbaşlar ayrıca envantere kaydedilecek ve ayrılan karşılık birikmiş amortisman olarak kabul edilecektir.

İşletme hesabı esasına göre defter tutan mükellefler ise beyan ettikleri emtiayı defterlerinin gider kısmına satın alınan mal olarak kaydedeceklerdir.

**Örnek 2-** (A) Limited Şirketi, stoklarında bulunan ancak kayıtlarında yer almayan (Y) emtiasına ilişkin envanter listesini hazırlamış ve 12/8/2021 tarihi itibarıyla beyan etmiştir. Genel oranda katma değer vergisine

tabi olan bu emtianın, mükellef tarafından belirlenen rayič bedeli 40.000 TL'dir. Şirketin bu bildirimine ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

12/8/2021

**153 TİCARİ MALLAR** 40.000 TL

**191 İNDİRİLECEK KDV** 3.600 TL

**525 KAYDA ALINAN EMTİA ÖZEL KARŞILIK HESABI** 40.000 TL

(7326 sayılı Kanunun 6/1 md.)

**360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR** 3.600 TL

(Sorumlu sıfatı ile ödenecek KDV)

Bu emtianın satılması hâlinde kayıtlara intikal ettirilecek satış bedeli 40.000 TL'nin altında olamayacaktır.

**Örnek 3- (B)** A.Ş. kayıtlarında yer almayan makine ve cihazlarını kayda almak istemektedir. Genel oranda katma değer vergisine tabi olan bu kıymetlerin mükellefçe belirlenen rayič bedeli 60.000 TL olup, envantere alınmasına ilişkin muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde yapılacaktır.

**253 TESİS MAKİNA VE CİHAZLAR** 60.000 TL

**689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD.VE ZAR.** 5.400 TL

**526 DEMİRBAŞ MAKİNE VE TEÇHİZAT ÖZEL KARŞILIK HESABI** 60.000 TL

(7326 sayılı Kanunun 6/1 md.)

**360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR** 5.400 TL

(Sorumlu sıfatıyla ödenecek KDV)

Mükellef, söz konusu makine ve cihazlarını 31/12/2021 tarihine kadar satarsa, bu satıştan önce; satmadığı takdirde ise 31/12/2021 tarihinde aşağıdaki muhasebe kaydını yapacaktır.

**526 DEMİRBAŞ MAKİNE VE TEÇHİZAT ÖZEL KARŞILIK HESABI** 60.000 TL

(7326 sayılı Kanunun 6/1 md.)

**257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR**

60.000 TL

/

Mükellefin, örneğimizdeki makine ve cihazlarını peşin olarak 70.000 TL'ye satması hâlinde bu satışa ilişkin yukarıdaki kayıtlı birlikte yapılacak muhasebe kaydı aşağıdaki gibi olacaktır.

/

**100 KASA HESABI** 82.600 TL

**257 BİRİKMİŞ AMORTİSMANLAR** 60.000 TL

**253 TESİS MAKİNE VE CİHAZLAR** 60.000 TL

**391 HESAPLANAN KDV** 12.600 TL

**679 DİĞER OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR** 70.000 TL

/

#### **8- Beyan Edilen Kiyemetlerin Ba Formu Karşısındaki Durumu**

7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin birinci fıkrası kapsamında beyan edilen kıymetler rayiç bedelleriyle, Ba formu vermek zorunda olan mükellefler tarafından söz konusu form ile bildirilmek zorundadır.

Söz konusu bildirim işlemi, Ba formunun “Soyadı/Adı Unvanı” bölümüne “Muhtelif Satıcılar (7326 sayılı Kanun Madde 6/1)”, “Vergi Kimlik Numarası” bölümüne (3333 333 333) yazılmak suretiyle yapılacaktır.

.....

7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrası hükmü ile bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerine, 31/12/2020 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte işletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve 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 tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini 31 Ağustos 2021 tarihine (bu tarih dahil) kadar vergi dairelerine beyan etme suretiyle kayıtlarını düzeltmeleri ve böylece kayıtlarını fiili duruma uygun hale getirmeleri imkanı verilmiştir.

#### **1- Kapsam**

Bu hüküm, sadece bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükelleflerini kapsamaktadır.

#### **2- Bilanço Düzenleme ve Beyan**

Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2020 tarihi itibarıyla düzenledikleri bilançolarında görülmekle birlikte isletmelerinde bulunmayan;

-Kasa mevcutlarını,

-İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarını,

-Bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini

**31 Ağustos 2021** tarihine (bu tarih dâhil) kadar vergi dairelerine beyan etmek suretiyle kayıtlarını düzeltebileceklerdir.

Düzelme uygulamasında, kasa mevcutları ile ortaklardan net alacak tutarlarıyla ilgili olmakla beraber başka hesaplarda takip edilen tutarların da dikkate alınması mümkündür.

Kanunun 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrası hükmü uyarınca verilmesi gereken ve elektronik ortamda gönderilebilen beyannamenin, kurumlar vergisi beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorunda olan mükellefler tarafından 340 ve 346 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğlerinde belirtilen usul ve esaslar doğrultusunda elektronik ortamda gönderilmesi zorunludur. Elektronik ortamda beyanne ve bildirim verme zorunluluğu bulunmayanlarca, söz konusu beyan kurumlar vergisi mükellefiyeti yönünden bağlı olunan vergi dairelerine kağıt ortamında yapılabilecektir.

İşletmenin esas faaliyet konusu dışındaki işlemleri dolayısıyla (ödünç verme ve benzer nedenlerle ortaya çıkan) ortaklarından alacaklı bulunduğu tutarlar ile ortaklara borçlu bulunduğu tutarlar arasındaki net alacak tutarlarının belirlenmesinde, başka hesaplarda takip edilen tutarlar da dikkate alınarak tek düzen hesap planında yer alan "131. Ortaklardan Alacaklar" ve "231. Ortaklardan Alacaklar" toplamından "331. Ortaklara Borçlar" ve "431. Ortaklara Borçlar" toplamının çıkarılması sonucunda kalan net tutar esas alınacaktır.

Söz konusu beyan sonucunda aşağıdaki esaslara göre kayıtlar düzeltilebilecektir.

### **3- Vergisel Yükümlülükler ve Muhasebe Kayıtları**

Bilançolarında görülmekle birlikte isletmelerinde bulunmayan kasa mevcutları ve ortaklardan alacaklar tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerini düzeltmek için beyanda bulunan mükellefler, beyan edilen tutarlar üzerinden %3 oranında vergi hesaplayacak ve hesaplanan vergiyi beyanne verme süresi içinde ödeyeceklerdir. Bu süre içerisinde ödenmeye bu vergiler 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre gecikme zammıyla birlikte takip edilecektir.

Söz konusu tutarların beyanı üzerine, defter kayıtlarının düzeltilmesi gerekeceği tabiidir.

**Örnek 6-** (A.S.'nin 31/12/2020 tarihi itibarıyla düzenlediği bilançosunda kasa hesabında 600.000 TL görülmekle birlikte fiilen kasada bulunmayan tutar 580.000 TL'dir. Şirketin dönem içindeki faaliyetleri sonucunda, beyan tarihi olan 27/7/2021 tarihi itibarıyla kasa hesabının mevcudu 800.000 TL olarak görülmektedir.

Anılan mükellef, her ne kadar beyan tarihi itibarıyla kasa mevcudu 800.000 TL olsa da, 31/12/2020 tarihli bilançosunu baz almak suretiyle bu tarih itibarıyla var olan kasa mevcudu içinde fiilen kasada bulunmayan tutarları esas alacak, bu tutarın 580.000 TL olması nedeniyle, bu tutarı beyan edecek ve beyan

edilen tutar üzerinden hesaplanan vergiyi beyanname verme süresi sonuna (31/8/2021 tarihine) kadar ödeyecektir.

Bu çerçevede;

Beyan tutarı : ..... 580.000 TL

Hesaplanan vergi: .....(580.000 x %3=) 17.400 TL

Beyanla ilgili muhasebe kayıtları da aşağıdaki şekilde olacaktır.

- Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan kasa mevcudunun, kasa hesabından düşülmesi:

\_\_\_\_\_ 27/7/2021 \_\_\_\_\_

**689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR.** 580.000 TL

(7326 sayılı Kanun 6/3 md.)

(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)

**100 KASA** 580.000 TL

/ \_\_\_\_\_

Verginin hesaplanması:

\_\_\_\_\_ 27/7/2021 \_\_\_\_\_

**689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR.** 17.400 TL

(7326 sayılı Kanun 6/3 md.)

(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)

**360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR** 17.400 TL

/ \_\_\_\_\_

- Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan kasa mevcudundan kaynaklanan giderlerin nazım hesaplara (kanunen kabul edilmeyen gider olarak) kaydı:

\_\_\_\_\_ 27/7/2021 \_\_\_\_\_

**950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER** 597.400 TL

**951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI** 597.400 TL

/ \_\_\_\_\_

**Örnek 7- (K)** A.Ş.'nin, 31/12/2020 tarihi itibarıyla düzenlediği bilançosunda kasa hesabında 800.000 TL görülmekte olup dönemdeki faaliyetleri sonucunda, beyan tarihi olan 20/7/2021 tarihi itibarıyla kasa mevcudu 440.000 TL'dir.

Anılan mükellef, her ne kadar, 31/12/2020 tarihli bilançosunu baz almak suretiyle bu tarih

itibarıyla var olan kasa mevcudu 800.000 TL olsa da beyan tarihi itibarıyla kasa mevcudu 440.000 TL olduğundan, fiilen kasada bulunmayan kısım esas alınmak suretiyle en fazla bu tutar (440.000 TL) kadar beyanda bulunabilecektir.

Bu tutarın 400.000 TL'lik kısmının kasada fiilen bulunmadığı varsayıldığında beyan edilecek tutar ve üzerinden hesaplanacak vergi aşağıdaki gibi olacaktır.

Beyan tutarı : ..... 400.000 TL

Hesaplanan vergi : ..... (400.000 x %3=) 12.000 TL

Beyanla ilgili muhasebe kayıtları da aşağıdaki şekilde olacaktır.

- Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan kasa mevcudunun, kasa hesabından düşümesi:

\_\_\_\_\_ 20/7/2021 \_\_\_\_\_

**689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR.** 400.000 TL

(7326 sayılı Kanun 6/3 md.)

(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)

**100 KASA** 400.000 TL

/ \_\_\_\_\_

- Verginin hesaplanması:

\_\_\_\_\_ 20/7/2021 \_\_\_\_\_

**689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR.** 12.000 TL

(7326 sayılı Kanun 6/3 md.)

(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)

**360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR** 12.000 TL

/ \_\_\_\_\_

- Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan kasa mevcudundan kaynaklanan giderlerin nazım hesaplara (kanunen kabul edilmeyen gider olarak) kaydı:

20/7/2021

**950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER 412.000 TL**

**951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI 412.000 TL**

/

**Örnek 8-** (C) A.Ş.’nin, 31/12/2020 tarihli bilançosunda ortaklardan alacak ve ortaklara borç tutarları, bilanço hesapları itibarıyla aşağıdaki gibi olup, beyan tarihi olan 20/6/2021 tarihi itibarıyla bu tutarların değişmediği varsayılmıştır. Ayrıca, mükellef kurumun ortaklardan alacaklar hesabında izlenmesi gerekirken “136. Diğer Çeşitli Alacaklar” hesabında izlediği 200.000 TL bulunmaktadır.

- 136. Diğer Çeşitli Alacaklar hesabı ..... 200.000 TL
- 131. Ortaklardan Alacaklar hesabı ..... 400.000 TL
- 231. Ortaklardan Alacaklar hesabı ..... 300.000 TL
- 331. Ortaklara Borçlar hesabı ..... (340.000)TL
- 431. Ortaklara Borçlar hesabı ..... (240.000)TL

Bu çerçevede;

Beyan tutarı : [200.000+(400.000+300.000)-(340.000+240.000) =] 320.000 TL

Hesaplanan vergi: .....(320.000 x %3=) 9.600 TL

olacaktır.

Anılan mükellef, söz konusu tutarı beyan etmesi hâlinde beyan edilen bu tutar üzerinden hesaplanan vergiyi beyanname verme süresinde ödeyecektir.

Beyanla ilgili muhasebe kayıtları aşağıdaki şekilde olacaktır.

-Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacakların düşülmesi:

20/6/2021

**689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR. 320.000 TL**

(7326 sayılı Kanun 6/3 md.)

(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)

**136 DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR 200.000 TL**

**131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR 60.000 TL**

**231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR**

60.000 TL

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

- Verginin hesaplanması:

20/6/2021

**689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR.** 9.600 TL

(7326 sayılı Kanun 6/3 md.)

(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)

**360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR** 9.600 TL

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

- Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacaklardan kaynaklanan giderlerin nazım hesaplara (kanunen kabul edilmeyen gider olarak) kaydı:

20/6/2021

**950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER** 329.600 TL

**951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI** 329.600 TL

\_\_\_\_\_ / \_\_\_\_\_

Bu madde kapsamında beyan edilen kasa mevcutları ve ortaklardan net alacak tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan işlemlerin, dileyen mükelleflerce “689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar” hesabı yerine bilançonun aktifinde herhangi geçici bir hesapta izlenmesi mümkündür. Söz konusu geçici hesapta izlenen tutarın herhangi bir şekilde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir.

**Örnek 9-** (Y) Limited Şirketinin, 31/12/2020 tarihli bilançosunda ortaklardan alacak ve ortaklara borç tutarları bilanço hesapları itibarıyla aşağıdaki gibidir.

- 231. Ortaklardan Alacaklar hesabı ..... 800.000 TL

- 431. Ortaklara Borçlar hesabı ..... (320.000) TL

Beyan tarihi itibarıyla ise ortaklardan alacak ve ortaklara borç tutarları şu şekildedir.

- 131. Ortaklardan Alacaklar hesabı ..... 200.000 TL

- 231. Ortaklardan Alacaklar hesabı ..... 720.000 TL

- 331. Ortaklara Borçlar hesabı ..... (400.000) TL

Bu çerçevede, beyan tarihi itibarıyla ortaklardan (net) alacak tutarı;

$[(200.000 + 720.000) - (400.000) =] 520.000 \text{ TL} \text{ olsa da } 31/12/2020 \text{ tarihi itibarıyla ortaklardan (net)}$   
alacak tutarı;  $(800.000 - 320.000 =) 480.000 \text{ TL}'\text{dir.}$

Buna göre;

Beyan tutarı : ..... (800.000 - 320.000 = ) 480.000 TL

Hesaplanan vergi: ..... (480.000 x %3 = ) 14.400 TL

olacaktır.

Anılan mükellef, söz konusu tutarı beyan etmesi hâlinde beyan edilen tutar üzerinden hesaplanan vergiyi beyanname verme süresinde ödeyecektir.

Öte yandan, (Y) Limited Şirketinin 31/12/2020 tarihli bilançosundaki "231. Ortaklardan Alacaklar" hesabında görülen tutarın 200.000 TL'lik kısmı dönemsellik ilkesi uyarınca "131. Ortaklardan Alacaklar" hesabına aktarılmıştır.

Mükellef, bu beyanıyla ilgili muhasebe kayıtlarını yaparken düzeltmeden kaynaklanan işlemler nedeniyle "689. Diğer Olağanüstü Gider ve Zararlar" hesabı yerine bilançonun aktifinde bir geçici hesap oluşturma tercihinde bulunmuştur.

-Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacakların düşülmesi:

/

**296 GEÇİCİ HESAP** 480.000 TL

(7326 sayılı Kanun 6/3 md. uyarınca düzeltme hesabı)

**131 ORTAKLARDAN ALACAKLAR** 200.000 TL

**231 ORTAKLARDAN ALACAKLAR** 280.000 TL

/

-Verginin hesaplanması:

/

**689 DİĞER OLAĞANDIŞI GİD. VE ZAR.** 14.400 TL

(7326 sayılı Kanun 6/3 md.)

(Kanunen Kabul Edilmeyen Gider)

**360 ÖDENECEK VERGİ VE FONLAR** 14.400 TL

-Bilançoda görülmekle birlikte işletmede bulunmayan ortaklardan alacaklardan kaynaklanan giderlerin nazım hesaplara (kanunen kabul edilmeyen gider olarak) kaydı:

**950 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER** 14.400 TL

**951 KANUNEN KABUL EDİLMEYEN GİDERLER ALACAKLI HESABI** 14.400 TL

Öte yandan, mükelleflerce kâr dağıtımları yapılması hâlinde, ticari bilanço açısından dağıtılabılır ticari kar tutarı, 7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin üçüncü fikrası kapsamında beyan edilen ve "689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabı altında muhasebeleştirilen tutarlar dikkate alınmaksızın tespit olunacaktır.

#### **4- Esas Alınacak Bilanço**

Kanunun 6 ncı maddesinin üçüncü fikrası kapsamında beyanda bulunacak mükelleflerin, kurumlar vergisi beyannamesi ekinde vermiş oldukları 31/12/2020 tarihli bilançolarını dikkate almaları gerekmektedir.

Özel hesap dönemi kullanan mükellefler ise 2020 yılı içerisinde sona eren hesap dönemlerine ilişkin olarak vermiş oldukları kurumlar vergisi beyannamesi ekinde yer alan bilançolarını esas alacaklardır.

Dolayısıyla, mükelleflerin kanuni süresinden sonra verdikleri düzeltme beyannamelerinin ekinde yer alan bilançoları dikkate alınmayacağı.

#### **5- Diğer Hususlar**

**a)** 7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin üçüncü fikrası kapsamında ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmeyecektir.

**b)** Bu kapsamda beyan edilen tutarlar ile ödenen vergiler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

**c)** Kurumlar vergisi mükelleflerince 7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin üçüncü fikrası hükmü uyarınca yapılan beyanla ilgili olarak, söz konusu tutarların ortaklara dağıtılmadığına bakılmaksızın kâr dağıtımına bağlı vergi tevkifatına yönelik ilave bir tarhiyat yapılmayacaktır.

**ç)** 7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin üçüncü fikrası hükmü kapsamında beyanda bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu beyanları nedeniyle 2021 yılı geçici vergi beyannamelerinde düzeltme gerektiği takdirde beyanname verme süresi içinde gerekli düzeltme işlemlerinin yapılması mümkün bulunmaktadır.

Bu çerçevede, hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan kurumlar vergisi mükelleflerinin anılan madde kapsamında yapacakları beyanları nedeniyle, ilgili dönem matrahlarında bir düzeltme ihtiyacı doğması hâlinde, beyan tarihi itibarıyla 2021 hesap döneminin sona ermiş bulunan geçici vergilendirme dönemlerine ait geçici vergi beyanlarını **31 Ağustos 2021** tarihine (bu tarih dahil) kadar düzeltmeleri mümkün bulunmaktadır. Özel hesap dönemi kullanan mükelleflerin ise anılan madde kapsamında yapacakları beyanları

nedeniyle düzeltme gerekmesi hâlinde, beyan tarihi itibarıyla cari hesap döneminin sona ermiş bulunan geçici vergi beyanlarını aynı tarihe kadar düzeltebilmeleri mümkündür.

Bu kapsama giren düzeltme işlemleri nedeniyle vergi dairelerince yapılacak ek tarhiyatlar için herhangi bir ceza veya faiz aranmayacaktır.

**d)** Tam tasdik sözleşmesi çerçevesinde daha önceki dönemlerine ilişkin rapor düzenlenmiş bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin, 7326 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi hükmünden yararlanmaları hâlinde, raporu düzenleyen yeminli mali müşavirlerin bu işlemlerle sınırlı olarak sorumluluğu aranmayacaktır.”

Diğer bir husus ise işletme kayıtlarının düzeltilmesi ile ilgili olarak, bir kısım vergi mükellefleri tarafından hatalı stok bildirimlerinde bulunulabilir.

Sehven yapılan hatalı bildirimlerin mükellef tarafından başvuru döneminde saptanması halinde, bu mükellefler tarafından başvuru süresinin sonuna kadar işletme kayıtlarının düzeltilmesine yönelik beyan veya bildirimlerini düzeltebilecekleri tabiidir. Düzeltme, başvurudan tamamen vazgeçme şeklinde de kullanılabilir. Başvurusundan vazgeçmiş olan mükelleflere, bildirime bağlı olarak yapmış oldukları ödemeler de iade edilecektir.

Bu gibi durumların saptanması halinde, stok affindan yararlananlar nezdinde vergi incelemesi yapılmayacağı yönünde bir hüküm de bulunmadığından, uygulamadan yararlanan mükellefler nezdinde bu bildirimlerine yönelik özel inceleme yapılabileceği gibi, genel vergi incelemeleri sırasında da bu bildirimlerin inceleme konusu yapılması mümkündür.

Denetim sonucu olarak, gerçekte var olmayan stok bildirimleri tespit edilirse, bu beyanlar iptal edilecek, emtiaya bağlı olarak indirim konusu yapılan KDV indirim KDV içerisinde çıkarılacak ve maliyet olarak dikkate alınan tutarlar için ilgili dönemde satılan malın maliyeti olarak dikkate alınan kısım/tutar bağlamında cezai vergi tarhiyatları yapılabilecektir.

#### **Tüm bu düzenlemeler ışığında ve yapılan açıklamalar sonucunda:**

**1.** İşletmede yer almayan iktisadi kıymetler, 7326 sayılı Kanun düzenlemesi uyarınca tespit olunan rayiç bedelleri üzerinden kayıtlara alınacaklardır. Mükellef kurum tarafından 31.07.2021 tarihi itibarıyle bildirime konu varlıklar için belirlenen “ağırlıklı ortalama maliyet bedeli” üzerinden yapılan işlem hatalıdır.

**2.** Teslimleri KDV'den müstesna olan emtia makine, teçhizat ve demirbaşlarla ilgili olarak bu uygulamadan yararlanılması mümkün olmamakla birlikte, düzenleme gereği teslimleri vergiden bağışık basılı kitap ve süreli yayınlara ilişkin ise bildirimde bulunulabilimmektedir.

**3.** Kayıtlara intikal ettirilecek makine, teçhizat ve demirbaşlar ile emtianın rayiç bedeli üzerinden tabi oldukları KDV oranının yarısı, teslimleri KDV'den istisna bulunan basılı kitap ve süreli yayınılar için %4 oranı esas alınmak suretiyle KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

**4.** Beyan işleminde, teslimleri KDV'den bağışık olan iktisadi kıymetler için %4, teslimleri KDV'ye tabi emtia, demirbaş ve makine/teçhizat içinse tabi oldukları KDV oranının yarısı dikkate alınacağından; “ağırlıklı ortalama maliyet bedeli” 200.000,00 TL olan ticari emtia kitap tesliminde (teslimler KDV'den bağışık olduğundan) 31.07.2021 tarihinde belirlenecek rayiç bedeli üzerinden %4 (yüzde dört), “ağırlıklı ortalama maliyet bedeli” 100.000,00 TL olarak belirlenmiş bulunan kağıt türü emtianın tesliminde geçerli KDV oranı %8 olduğundan, bu emtia için 31.07.2021 tarihinde belirlenecek rayiç bedel üzerinden (%8 x %50)= %4 (yüzde dört) ve “ağırlıklı ortalama maliyet bedeli” 300.000,00TL olarak belirlenmiş bulunan makine/teçhizat için 31.07.2021 tarihinde belirlenecek rayiç bedel üzerinden (%18 x %50)= %9 (yüzde dokuz) oranında KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

**5.** Mükellef kurum tarafından beyana konu kağıt türü emtia ve baskı makineleri için hesaplanarak beyan edilen  $(100.000,00 + 300.000,00) = 400.000,00 \times (\%18 \times \%50) = 36.000,00$  TL KDV hatalıdır. Beyan

edilen tutarların rayiç bedel olarak da kabul edilmesi halinde hesaplanacak KDV; kitap için ( $200.000,00 \times \%4$ ) = 8.000,00 TL, kağıt için ( $100.000,00 \times \%4$ ) = 4.000,00 TL ve baskı makineleri için ( $300.000,00 \times \%9$ ) = 27.000,00 TL olmak üzere toplam 39.000,00 TL olacaktır.

**6.** Genel düzenleme itibariyle, beyana konu ticari mallarla ilgili olarak sorumlu sıfatıyla beyan edilen KDV indirim konusu yapılabilecekken, kayıtlara alınan makinelerle ilgili olarak beyan edilen KDV'nin indirimi mümkün bulunmamakta, bunlara ait KDV'nin indirim KDV hesaplarından çıkarılması gerekmektedir.. İndirim KDV olarak dikkate alınamayan KDV'nin dönem gideri olarak dikkate alınması gerekmektedir. Bu bağlamda sorumlu sıfatıyla beyan edilerek ödenen 36.000,00 TL KDV'nin tamamı dönem kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmış olması vergisel olarak hatalıdır. Kitap ve kağıt için sorumlu sıfatıyla beyan edilen (12.000,00 TL olarak örneklenen) KDV'nin KDV indirimi olarak dikkate alınması olanaklıdır. Baskı makineleri için beyan edilen 27.000,00 TL'nin KDV indirimine konu edilmesi söz konusu olmayıp bu tutar kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak dikkate alınabilecektir.

**7.** Makineler için ayrılan ve 526-Özel Karşılıklar hesabında takip edilen (satışa konu 1 adet baskı makinesine ait) 150.000,00 TL, (birikmiş amortisman hesabına devredilerek) satış işlemi esnasında birikmiş amortisman addolunacak ve satış karının saptanmasında dikkate alınacaktır. Makine satış bedeli kayıtlı değerden düşük olamayacak veya gerçek satış bedelinin düşük olması halinde dahi kayıtlı değer üzerinden satış işlemi gerçekleştirileceğinden, satış kazancı 30.000,00 TL değil, 150.000,00 TL olarak beyan edilecektir.

**8.** Makine satışı işleminde %18 oranında ( $150.000,00 \times \%18$ ) = 27.000,00 TL KDV hesaplanarak beyan edilecektir.

**9.** İşletmede mevcut olduğu halde kayıtlarda yer almayan emtia için özel karşılık hesabında izlenilen 300.000,00 TL sermayenin unsuru sayılacağından, özel karşılık hesabına kaydedilen bu tutarın ister tüzel, ister gerçek kişi ortağa/ortaklara dağıtılması halinde herhangi bir vergi kesintisi yapılmayacak ve söz konusu ödeme kurum kazancına dahil edilmeyecektir. Dolayısıyla emtia özel karşılığının ortaklara dağıtımda kurum tarafından yapılan işlemde vergisel bir eleştiri bulunmamaktadır. Ancak satışa konu edilmeyen baskı makinesine ait özel karşılık tutarı (150.000,00 TL) birikmiş amortisman olarak kabul edileceğinden işletme dışına çıkarılması hatalı olup, ilgili tutar ortaklara dağıtıma konu edilemeyecektir.

**10.** Bilançolarda görülmekle birlikte işletmelerde bulunmayan kasa mevcutları ve ortaklardan alacaklar tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan tutarların düzeltilmesi halinde “689. Diğer Olağanüstü Gider ve Zararlar” hesabının kullanılacağı, söz konusu geçici hesapta izlenen tutarın herhangi bir şekilde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayacağı tabiidir. Bu bağlamda 689 nolu hesapta izlenilen ( $36.000,00 + 3.090.000,00$ ) = 3.126.000,00 TL'nin KKEG olarak beyan edilmesi zorunludur. Mükellef kurum tarafından 2021 KV beyannamesi üzerinde, 7326/6'ncı madde düzenlemesine dair KKEG olarak beyan edilen 300.000,00 TL hatalıdır.

**11.** 31.07.2021 tarihinde, KASA, ORTAKLAR CARİ HESABI ve BUNLARLA BAĞLANTILI DİĞER HESAPLARDA YER ALAN TUTARLAR beyana konu edileceğinden, 13-DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABINDA yer alan 500.000,00 TL'nin içeriği/bileşimi/gerçek mahiyeti dikkate alınacaktır. Bu hesaplarla ilişkili olduğunun saptanması halinde 500.000,00 TL beyana konu edilebilecek, aksi halde 131-ORTAKLAR CARİ HESABINDA YER ALAN (beyana konu edilmeyen) 100.000,00 TL dikkate alınmaksızın beyan kapsamı dışında değerlendirilecektir.

**12.** 31.12.2020 tarihli “İşletme Bilançosunda” 1.000.000,00 TL borç bakiyeli olarak görülen 100-KASA hesabının, bildirim tarihi de olan 31.07.2021 tarihi itibariyle ise 331-ORTAKLAR CARİ hesabı kullanılarak 1.500.000,00 TL borç kaydı yapılmak suretiyle 2.500.000,00 TL'ye çıkarılması ve bu tutarın beyana konu edilmesi işleminde, gerek bildirime konu tutarın 31.12.2020 tarihli tutar olacağı, gerekse Kasa hesabına alınan 1.500.000,00 TL'nin bildirim tarihi itibariyle işletme kayıtlarında fiilen mevcut bulunduğu gerçekliği ile (bu tutar kadar kısmı üzerinden) ilgili madde düzenlemesinden istifade edilemeyecektir.

**13.** 7326 sayılı Kanun düzenlemesi kapsamında 100-KASA hesabında 31.12.2020 tarihi itibariyle Bilançoda ve aynı tutar kısmı 31.07.2021 tarihi itibariyle kayıtlarda da yer alan yalnızca 1.000.000,00 TL vergi beyanına konu edilecek olup, üzerinden ( $1.000.000,00 \times \%3$ ) = 30.000,00 TL vergi hesaplanarak beyan edilecektir. 13-DİĞER ÇEŞİTLİ ALACAKLAR HESABINDA yer alan 500.000,00 TL'nin içeriği/bileşimi/gerçek mahiyeti dikkate alınacak ve beyana tabi olduğunun saptanması halinde ayrıca

(500.000,00 x %3)= 15.000,00 TL vergi hesaplanarak beyan edilecektir.

**14.** 7326 sayılı Kanun düzenlemesi kapsamında, stok beyanında bulunulduktan sonra başvuru süresi içerisinde olmak şartıyla, bu beyanda azaltıcı veya artırıcı nitelikte düzeltme yapılması mümkündür. Başvuru süresi geçtikten sonra emtia stok beyanında düzeltme yapmak ve bu beyandan vazgeçmek mümkün bulunmamaktadır.

**15.** 31.12.2021 tarihinde yapılan kaydi ver fiili envanter çalışmasında, 7326 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesi düzenlemesi kapsamında bildirime konu (4.000 ADET) KİTAP ve (10 TON 1. HAMUR) KAĞIT türü emtianın 31.12.2021 tarihi itibarıyle işletme stoklarında yer almadıkları ve bildirim tarihinden envanter tarihine dek bu neviden imalata sevk edilen/satışa konu edilen herhangi bir emtia da bulunmadığı yönünde yapılacak belirleme gereği ve sonucu olarak, başvuru süresi sonunda, stok affından yararlananlar nezdinde vergi incelemesi yapılmayacağı yönünde bir hükmün bulunmadığından, uygulamadan yararlanan mükellefler nezdinde bu bildirimlerine yönelik özel inceleme yapılabileceği gibi, genel vergi incelemeleri sırasında da bu bildirimlerin inceleme konusu yapılması mümkün bulunmaktadır. Eğer söz konusu incelemelerde, gerçekte var olmayan stok bildirimleri tespit edilirse, bu beyanlar iptal edilecek, beyana bağlı olarak indirim konusu yapılan KDV düzeltilecek ve ilgili dönem maliyet olarak dikkate alınan tutarlar (satılan malın maliyeti/stok maliyeti) için cezalı vergi tarhiyatları yapılabilecektir.