

2021/1. Dönem Yeminli Mali Müşavirlik Sınavı

**Revizyon**

22.05.2020 Cumartesi – 16.00 - 19.30 ( 3,5 Saat )

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

Cevaplama öncesi, sorularda eksik sayfa ya da basım hatası bulunup bulunmadığını kontrol ediniz ve gerektiğinde sınav görevlilerine başvurunuz. (Bu soru kağıdı 8 (sekiz) sayfadan oluşmaktadır)

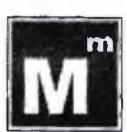
Verilecek yanıtlarında; Kurumlar Vergisi Kanunu (VKV), Vergi Usul Kanunu (VUK), Gelir Vergisi Kanunu (GVK), Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK), Gider Vergileri Kanunu (BSMV), Damga Vergisi Kanunu (DVK), Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu (VİVK), Özel Tüketim Vergisi Kanunu (ÖTVK) ve Kaynak Kullanımını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

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

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

Soru bazında puan dağılımı aşağıdaki gibi belirlenmiş bulunmaktadır.

Soru No	Puanı	Soru No	Puanı
1	6	4	12
2	40	5	10
3	20	6	12



## SORULAR/VERİLER

### I-MÜKELLEFE DAİR BİLGİLER:

Mükellef Ünvanı/Vergi Dairesi/Vergi Kimlik No: **KOLAY TARIM SAN. VE TİC. A.Ş.**  
**(KOLAY A.Ş.)** Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı – 900 111 1111

**Faaliyet Konusu:** Her türlü tarımsal ürün üretimi, satımı, ithalatı ve pazarlanması.

**Hesap Dönemi:** 2018 Hesap Dönemi.

**Kurumlar Vergisi Beyannamesi Özeti :**

<b>Ticari Bilanço Karı</b>	<b>3.000.000,00</b>
<b>KKEG</b>	<b>50.000,00</b>
<b>Diğer İstisna ve İndirimler</b>	<b>0,00</b>
<b>Geçmiş Yıl Zararı</b>	<b>1.750.000,00</b>
2015 Yılı Zararı	100.000,00
2016 Yılı Zararı	100.000,00
2017 Yılı Zararı	300.000,00
Devrالىنان شرکتے Ait 2015 Hesap Dönemi Zararı	1.000.000,00
İngiltore'de Yerleşik Şirket'e Ait 2017 Hesap Dönemi Zararı	250.000,00

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

Ünvanı	Sermaye Payı (%)	İlgili Dönem	Kurumlar	Vergi Matrahı
KOLAY China Trading Co.	15	Çin'de Yerleşik Tüzel Kişi		
KOLAY Holdings PLC.	15	İngiltere'de Yerleşik Tüzel Kişi		
KOLAY Holding A.Ş.	60	10.000.000 TL		
KOLAY Goods Services GMBH.	10	Almanya'da Yerleşik Tüzel Kişi		

**Damga Vergisi Beyanname Bilgileri:** Damga Vergisi Defteri tasdikli olarak mevcuttur. Ocak – Aralık / 2018 vergilendirme döneminin damga vergisi beyannameleri boş olarak verilmiştir.

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

### II-DİĞER BİLGİLER:

**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)=5,00 TL, 1 Euro (Avrupa Para Birimi)= 6,00 TL olarak dikkate alınacaktır.

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

**Vergi oranları:** Nişasta, Glikoz ve İzoglikoz teslimlerinde KDV oranı %08, diğer teslimlerde/tevkifatlarda KDV oranı %18; Damga Vergisi oranı %0948 ve Kurumlar Vergisi Tevkifi oranı %10'dur.

**Cifte Vergilendirmeyi Önleme:** Çin-Türkiye, İngiltere-Türkiye ve Almanya-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.

**Kar Payı Dağıtımları:** Mükellef kurum tarafından 2018 hesap dönemi içerisinde (avans kar payı dahil) herhangi bir kar payı dağıtımını yapılmamıştır.

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

### III-SORULAR VE BAĞLANTILI TESPİTLER:

Mükellef kurumun 2018 hesap dönemi yevmiye defterine yapmış olduğu bazı kayıtlar ile defter kayıtlarının dayanağı (3. kişilerden elde edilenler dahil) bilgi ve belgeler ve (varsayılmaktadır) mükellef kurum temsilcisi açıklamaları aşağıdaki gibidir. Bir kısım kayıtların altındaki notlar, muhasebe fişlerinde veya fatura ve benzeri belgeler üzerinde yer alan açıklamalardan alınmıştır.

**İŞLEM 1:** Yevmiye defterine aşağıdaki kaydın yapıldığı belirlenmiştir.

-----31.12.2018-----

397-Sayımlı ve Tesellüm Fazlalıkları Hesabı	30.000,00
649-Diğer Olağan Gelir ve Karlar Hesabı	30.000,00

31.12.2018 tarihinde ambalaj malzemesi stoklarında yapılan fiili envanter çalışması sonucu, tamamı 150-İlk Madde ve Malzeme Hesabında izlenildiği biçimde;  
 i-150.04.01-**Teneke Kutu** için, 1.000 adet üzerinden 20.000TL değerinde stok sayımla fazlası,  
 ii-150.04.02-**Varil** için, 1.200 adet üzerinden 20.000TL değerinde stok sayımla fazlası,  
 iii-150.04.03-**Kağıt Torba** için, 55.000 adet üzerinden 10.000 TL değerinde stok sayımla noksanı saptanmıştır. Söz konusu noksanlık ve fazlalıklar için herhangi bir somut durum/olay/neden tespit edilememiştir.

Üretilmiş emtia/hammadde bazında ambalaj malzemesi olarak, "Nişasta" için **Kağıt Torba**, "Glikoz" için **Varil** ve "İzoglikoz" için **Teneke Kutu** kullanılmaktadır.

Mükellef kurum temsilcisi, ambalaj malzemelerinin paketleme aşamasında bir diğerinin yerine de kullanılabileceği düşüncesiyle yukarıdaki yevmiye kaydın yapıldığını ifade etmişlerdir.

### **İŞLEM 2:**

**A-**Mükellef kurum tarafından hammadde olarak "**MISIR**" kullanılmak suretiyle, **Misir Nişastası, Glikoz ve Izoglikoz** üretimi ve satışı faaliyetinde bulunmaktadır. Defter kayıtları ile kayıtların dayanağı tevkik ve ibraz olunan belgeleri üzerinden ve harici olarak yapılan diğer araştırmalardan temin edilen bilgilerden hareketle, üretim formülünün/reçetesinin aşağıdaki gibi olduğu saptanmıştır.



“Müstahsilden veya ithalat yoluyla temin edilen “**MISIR**”, önce eleme tanklarından geçirilerek koçan gibi yabancı maddelerden ve kırık misirlardan arındırılır. Sonrasında masarasyon tanklarına alınır ve bu tanklarda işlem sırasında oluşan sıcaklık, kükürt dioksit ve laktik asit sayesinde yumuşatılıp nem arttırılır ve kırma-separasyon aşamasına hazırlanır. Masarasyon aşamasında inorganikler, şeker ve çözünmüş protein masarasyon suyuna geçer. Misirdan **Öz, Kepek ve Gluten**, ürün olarak ayrılır ve işlem sonucu yarı mamül olarak **Nişasta Sütü** elde edilir.

Üretime alınan misirların ortalama nem oranı yüzde %15,6 olup, toplam misirin KG olarak **%15,6'sı**, üretime girdiği anda nemlenme yoluyla kaybedilmektedir.”

**B- Mükellef kurumun;**

**1-Nişasta,**

**2-Glikoz,**

**3-İzoglikoz**, üretiminde hammadde olarak kullandığı misirin dönem başı stok, dönem içi alış, dönem içi üretime sevk edilen, dönem içi iadeleri, dönem içi satış ve dönem sonu stok miktarlarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

Mükellef kurumun kapasite rapor bilgileri, mükellef kurum temsilcisinin açıklamaları veiligili Sanayi Odası'ndan alınan bilgilerden, üretime sevk edilen misirin yaklaşık **% 3'ünün (yüzde üç) üretim dışı tutulan “kırık misir”**, **% 1'inin (yüzde bir) ise depolama firesi** olarak dikkate alındığı/alınabileceği anlaşılmıştır.

İlk Madde ve Malzeme	Birim	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Alınan	Dönem İçi Alış İadesi	Dönem İçi Üretime Sevk Edilen	Dönem İçi Satılan	Dönem Sonu Stok
MISIR	KG	12.650.000	61.000.000	1.000.000	65.000.000	1.000.000	4.000.000

**C-** Yapılan kaydi envanter çalışması sonucunda, 2018 hesap dönemi içerisinde üretimde kullanılan hammaddelerin üretilen mamul bazında dağılımının aşağıdaki **1 sayılı Tablo'daki**, üretimi yapılan mamullerin kuru madde bazında envanter tutarlarının ise **2 sayılı Tablo'daki** gibi olduğu tespit edilmiştir.

**TABLO 1**

İmalatta Kullanılan Hammadde, Yardımcı Madde ve Ambalaj	Birim	Mısır Nişastası	Glikoz	İzoglikoz	Toplam
<b>Mısır</b>	<b>KG.</b>	<b>34.100.000</b>	<b>30.600.000</b>	<b>300.000</b>	<b>65.000.000</b>
Nişasta Sütü	KG.	43.000.000	39.000.000	350.000	85.500.000
Ambalaj- Kağıt Torba	ADET	1.700.000	0,00	0,00	1.700.000
Ambalaj-Varil	ADET	0,00	50.000	0,00	50.000
Ambalaj-Teneke	ADET	0,00	0,00	3.500	3.500
Perlit	KG.	0,00	500.000	5.000	505.000
Enzim	KG.	0,00	10.000,00	3.000	13.000
Soda	KG.	0,00	100.000	1.000	101.000
Hidroklorik Asit	KG.	0,00	1.500.000	15.000	1.515.000
Hidrojen Peroksit	KG.	15.000	0,00	0,00	15.000
İyon	KG.	0,00	40.000	400	40.400

**TABLO 2**

Mamuller	Birim	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Üretim	Dönem İçi Satılan	Dönem Sonu Stok
Mısır Nişastası	KG.	144.810,00	18.074.340,00	18.092.024,97	127.125,03
Glikoz	KG.	686.216,00	16.358.768,00	16.113.240,00	931.744,00
İzoglikoz	KG.	341.915,00	126.588,00	160.594,00	307.909,00

**D-**Ana mamuller olan “**Mısır Nişastası**”, “**Glikoz**” ve “**İzoglikoz**” için (2 Sayılı Tabloda yer verilen) miktarların **kuru madde** şeklinde üretilmiş olduğu, söz konusu ürünlerin satışının **nemli madde** halinde (bu miktarlar dikkate alınarak) nihai/ticari ürün olarak yapıldığı mükellef kurum yetkilisi ile birlikte tespit edilmiştir. İlgili ana mamul bazında ortalama nemli emtia miktarları ile üretilen ve satışı yapılan nihai/ticari ürün miktarlarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

Ana Ürün	Birim	Kuru Madde	Nem Oranı	Ticari Üretim
Glikoz	KG	16.358.768,00	0,80	20.448.460,00
İzoglikoz	KG	126.588,00	0,70	180.840,00
Mısır Nişastası	KG	18.074.340,00	0,90	20.082.600,00
Toplam Üretim	KG	34.559.696,00		40.711.900,00

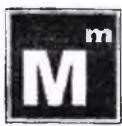
**E-**Üretim işlemi ile ilgili olarak mükellef kurum temsilcisi aşağıdaki açıklamayı yapmıştır.

“Sizde de mevcut olan Sanayi Odası bilgileri ve kapasite raporunda belirtilen biçimde, nişasta sütü içerisinde yaklaşık %42 oranında kuru madde bulunmaktadır. Kuru madde bazında yapılan üretimde ana mamuller için bulunan üretim rakamları nem oranlarına bölünmek suretiyle nemli halleri ile yani nihai/ticari ürün halleri ile kayıtlara alınır ve satışı gerçekleştirilir. Yani ticari ürün olarak Mısır Nişastası’nın %90’ı, Glikoz’un %80’i ve Izoglikoz’un %70’i kuru maddedir.

Nişasta sütü Liquefaction prosesine tabi tutularak hidroliz edilir. Liquefaction aşamasından sonra şurup hattı Glikoz ve Izoglikoz olarak ikiye ayrılır. Glikoz ve Izoglikoz üretim aşamasında hidroliz faktörü devreye girmekte olup, söz konusu faktör neticesinde Glikoz üretimine alınan kuru madde %1,03 oranında, Izoglikoz üretimine alınan kuru madde ise %1,06 oranında artmaktadır.

Üretime alınan mısırın, %68’i nişasta, %5’i (yüzde beş) mısır özü, %5’i (yüzde beş) mısır glüteni, %16 ise mısır kepeği olmaktadır. Nişasta için %68 olan oranın, diğer ana ürünler olan Glikoz ve Izoglikoz üretiminde de aynı ve geçerli oran olduğu, bu bağlamda, Glikoz ve Izoglikoz üretimine alınan mısırın, %68’i üretim bandına göre Glikoz ya da Izoglikoz, %5’inin (yüzde beş) mısır özü, %5’inin (yüzde beş) mısır glüteni, %16’sının ise mısır kepeği olmaktadır.

Glikoz ve Izoglikoz üretimi aşamasında %4 (yüzde dört) oranında fire gerçekleşmekte iken, depolama ve satış kaybı olarak %2 (yüzde iki) oranında fire oluşmuştur. Nişastanın ambar - depolama ve paketleme firesi ise %5 (yüzde beş) olmaktadır.”



**F-**Mükellef kuruma ait kapasite raporunda, mükellef kurumun yıllık üretim kapasitesinin 100.000.000 KG/yıl mısırın işlenilmesi olduğu, bahse konu mısır miktarının üretimi için (7 gün ve 24 saat olmak üzere) tam kapasite çalışılması durumunda, sarf edilecek doğalgaz miktarının 5.999.000 m<sup>3</sup> olduğu bilgisine yer verilmiştir. Mükellef kurumun yasal defter ve belgeler üzerinden yapılan çalışmalar sonucunda 2018 yılı doğalgaz sarfiyatının 4.000.000 m<sup>3</sup> olduğu saptanmıştır.

**G-** Mükellef kurumun dönemde nemli halleri ile satışı yapılan ana mamul ve yan ürünlerde ait ortalama satış fiyatlarının (%8 KDV hariç) aşağıdaki gibi olduğu mükellef kurum yetkilisi ile birlikte tespit edilmiştir.

Ürün	Ortalama Satış Fiyatı (TL/Kg)
Glikoz	0,97
İzoglikoz	1,11
Mısır Nişastası	1,04

**H-**Mükellef kurum yetkilisi, dönemde faaliyetleri ile ilgili olarak katlandıları ancak yasal kayıtlara yansıtmadıkları herhangi bir gider ve/veya maliyet unsuru bulunmadığını; ambalaj malzemeleri dahil tüm stok ve mevcutlarını, alacak ve borçlarını Vergi Usul Kanununun 186'ncı maddesine göre kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit ettiklerini, eksik ya da fazlalarını vergi kanunlarına uygun olarak kayıt ve beyanlarına aldıklarını, dönemde içerisinde çalışanlar tarafından tüketilen veya çeşitli sebeplerle bozulan ham madde veya mamul olmadığını ifade etmiştir.

**I-** Yapılan incelemede, mükellef kurumun 2018 hesap dönemi içerisinde koçan ve kırık mısır dair herhangi bir stok ve satış kaydının bulunmadığı saptanmıştır. Mükellef kurum temsilcisi tarafından bu duruma özgü olarak, gerek imalat fire ve artıkları ile koçan, yaprak ve kırık mısırın herhangi bir ekonomik ve ticari değerinin bulunmadığı, depolanamayan ürünler oldukları ve üretim artıkları ve kırık mısırların işletme dışına çıkarılabilmeleri için ayrıca buldukları toplayıcılara gider pusulası düzenlenmek suretiyle 10.000,00 TL ödeme yaptıkları, bu malzemenin civardaki hayvan çiftlikleri tarafından yakacak ya da yem olarak kullanılabildiğini bildikleri, mısır koçanları ve yapraklarının ise işletmede yakacak olarak kullanıldığı ifade edilmiştir.

### **İŞLEM 3:**

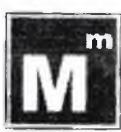
**A-**Mükellef kurum tarafından “KAYISI” üretimi yapmak üzere, “10 Dekar” büyülüğündeki boş arazi, 01.01.2018 tarihinden itibaren 50 yıllıkına ve toplam 1.250.000,00TL bedel ile kiralanmıştır. Kira bedelinin tamamı yabancı kaynak/banka kredisi kullanılmak suretiyle peşin olarak ödenmiştir. İşlemle ilgili olarak aşağıdaki yevmiye kaydı yapılmıştır.

-----10.01.2018-----

250-Arazi ve Arsalar Hesabı	1.250.000,00
400-Banka Kredileri Hesabı	1.250.000,00

**B-**Banka kredisi 10 yıl vadeli olarak alınmış, 2018 yılında/2018 yılı için 100.000,00 TL ana para ve 20.000,00 TL faiz ödemesi yapılmıştır. Ödenen faiz, 780-Finansman Giderleri hesabında kayıt altına alınmıştır.

*[Handwritten signatures]*



Mükellef kurum tarafından Türkiye'de ve/veya yurt dışında yerleşik kurumlardan kullanılan yabancı kaynak ve krediler için 2018 yılında ödenen faiz, komisyon ve masraflara dair bilgiler aşağıdaki gibidir. Ödemeler üzerinden Kolay A.Ş. tarafından KVK, KDVK ve KKDF uyarınca herhangi bir vergi beyanında bulunulmamıştır.

Kurum/Statüsü	Tutar (TL)/Niteliği
KOLAY Holdings PLC/ İngiltere'de yerleşik şirket	15.000 TL Faiz
Bank Of London Co./İngiltere'de yerleşik banka	20.000 TL Kredi Faizi
Financial Services GMBH /Almanya'da yerleşik şirket	30.000 TL Finansal Danışmanlık/Kredi Temin Hizmeti Bedeli

**C-2.000 Adet Kayısı Fidanı**, 30.03.2018 tarihinde, (KDV hariç) 40.000,00TL'ye alınmış ve 250-Arazi ve Arsalar Hesabına kaydedilmiştir. 31.12.2018 tarihine dek, ekim, dikim, ilaçlama, gübreleme, sulama, zirai danışmanlık, gibi hizmetler için muhtelif kişi ve kuruluşlardan toplam 100.000,00TL bedeli içerecek biçimde mal ve hizmet alımı yapılmış olup, bu kapsamında yapılan tüm harcamalar 770- Genel Yönetim Giderleri Hesabında izlenmiştir.

**D-2018 yılı içerisinde herhangi bir tarımsal ürün yetiştirememiştir.**

**E-** Üretilerek kayısıların AB ülkelerine ihracı ve pazarlanması için Almanya'da yerleşik Transfruits GMBH adlı şirkete anlaşılmış, bu şirketten üretilerek kayısıların AB ülkelerinde pazarlanabilmesi için gerekli "Serbest Dolaşım Uygunluk Sertifikasının" temini için danışmanlık ve denetim hizmeti alınmıştır. 5 yıl süresince geçerli olacak söz konusu sertifikanın alınması hizmetinin bedeli, 30.000,00TL olarak 20.08.2018 tarihinde fatura karşılığı ödenmiş ve bedel, 770-Genel Yönetim Giderleri hesabında kayıt altına alınmıştır.

**F-Almanya'da yerleşik Transfruits GMBH** adlı şirkete 2018 yılı içinde 500.000,00TL bedel ile satışı (ihracı) taahhüt edilen 100 ton KAYISI, tarm işletmesinde aynı yıl içerisinde üretilememiştir. Sözleşmede belli edilen yükümlülük, ceza ve tazminat hükümleri gereği, söz konusu miktar kayısı, Türkiye'de başka bir üreticiden 550.000,00TL bedel ile temin edilerek satın alınmış ve ihraç edilmiştir.

Tüm bu alım, satım ve ihraç işlemleri sonucu 50.000,00TL satış zararı olarak dönem kazancının saptanmasında dikkate alınmış ve KVK'nın 11/1-g bendi düzenlemesi gereği KKEG olarak beyan edilmiştir.

**İŞLEM 4:A-**Yönetim Kurulu tarafından 30.06.2018 tarihinde alınan karar gereği, 31.12.2018 tarihine dek tüm finans, İK, mali işler ve pazarlama çalışanları (uzaktan ya da home ofis çalışma gibi farklı adlar altında) evden çalışma düzeneğine geçirilmiş bulunmaktadır. Bu çalışma modeli değişikliği ile günde 12 saat süresince bu yerlerde (çalışanlara ait ikametgâhlarda) iş üretimi yapıldığı kabul edilerek;

i-Çalışanların ikametgâhlarda sarf edilen elektrik, su, ısınma, iletişim, yemek harcamalarının %50'sinin karşılığı olarak, tamamı belgelendirilmek ve işletmenin genel gider kayıtlarına alınmak suretiyle (çalışanlara) toplam 500.000,00TL ödeme yapılmıştır.

ii-Bu birimlerden sorumlu yönetim kurulu üyelerinin ikametgâhlarda sarf edilen elektrik, su, ısınma, iletişim, kira, aidat ve yemek harcamalarının %50'si karşılığı olarak tamamı belgelendirilmek ve işletmenin genel gider kayıtlarına alınmak suretiyle (yönetim kurulu üyelerine) 250.000,00TL ödeme yapılmıştır.



**B-**Söz konusu uzaktan çalışma modelinde, çalışanlar ve iş birimleri arasında sağlıklı iletişim hattının oluşturulması, internet üzerinden bilgi portalı hazırlanması ve sürekli bilgi ve altyapı sağlanması amaçlarıyla Angola'da yerleşik Telcom Ltd'den teknik altyapı kurulum ve destek hizmeti alınmıştır. Alınan hizmetin karşılığı, 30.06.2018 tarihli fatura ile 50.000 USD olarak belgelendirilmiş olup, ödeme aynı gün yapılmıştır. Angola ile imzalanmış Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunmamaktadır.

**C-** 2016 yılında iş sözleşmesi feshedilmiş bulunan 10 ayrı çalışan tarafından açılan davalar iş mahkemeleri tarafından 2018 yılı içerisinde sonuçlandırılmış olup, mahkemelerce verilen kararlar gereği, (bu çalışanlara ait) kideم, ihbar tazminatı, fazla mesai, izin ücreti, sosyal yardım niteliğinde ödenmesine hükmolunan 150.000,00 TL, 10.11.2018 tarihinde icra dairesine yatırılarak genel yönetim giderleri hesabında kayıt altına alınmıştır. Ödemeler üzerinden herhangi bir vergi tevkifi yapılmamıştır.

**İŞLEM 5:A-**2017 hesap dönemi için 7143 sayılı Kanun'un 5'nci maddesinde kapsamındaki "Kurumlar Vergisi Matrah Artırımı" hükümlerinden yararlanılmıştır. 2015 ve 2016 hesap dönem beyanları Matrah artırımı konu edilmemiştir.

**B-**Geçmiş yıl zararları arasında yer alan 1.000.000,00TL'nin, KVК'nın 19 ve 20'nci maddelerine uygun olarak birleşme yoluyla devralınan (ve birleşmeye dair tüm işlemler 31.07.2018 tarihinde tamamlanan) Akdeniz Tarım A.Ş.'nin 2014 ve 2015 hesap dönemleri zararı olduğu saptanmıştır. Akdeniz Tarım A.Ş., 2014 ve 2015 yılları için, 6736 ve 7143 sayılı kanunlar kapsamında herhangi bir matrah artırımında bulunmamıştır.

**C-** Beyanname üzerinde zarar olarak gösterilen 250.000,00TL ise, Manş Denizi'nde bulunan British Virgin Adaları'nda kurulu ve %10 ortaklı payına sahip bulunan British Food Trade Co'ya ait ticari zararın, Kolay A.Ş.'ye ait ortaklık payına isabet eden kısmıdır. Zarar, 50.000 USD olarak 12.08.2018 tarihinde nakit olarak karşılanmıştır. %10 ortaklık payının Kolay A.Ş.'ye ait olduğunu tevsik edici belgeler ile ilgili ülke makamlarından temin edilen diğer belgeler, dönem kayıt ve belgeleri arasında bulunmaktadır.

**İŞLEM 6:A-**31.12.2017 tarihi itibarıyle kayıtlarda yer aldığı halde işletmede bulunmayan 131-Ortaklardan Alacaklar Hesabı tutarı olarak toplam 1.100.000,00TL'nin 1.000.000,00TL kısmı için 7143 sayılı Kanunun 6'ncı maddesinden yararlanılmıştır. Söz konusu tutar 20.07.2018 tarihinde "296-7143 Düzeltme Farkları Geçici Hesap" içerisinde kayıt altına alınmıştır.

**B-**31.12.2018 tarihinde yapılan yevmiye kaydı ile 296 no'lu hesapta yer alan 1.000.000,00TL, 2015 öncesi hesap dönemlerine ait dağıtılmamış geçmiş yıl karlarından mahsup edilmek/karşılanmak suretiyle kapatılmış bulunmaktadır.

**C-**30.12.2018 tarihi itibarıyle 131-Ortaklardan Alacaklar hesabı borç bakiye tutarı olan 500.000,00TL, 31.12.2018 tarihinde yapılan yevmiye kaydı ile 121-Alacak Senetleri Hesabına aktarılmıştır.

İşlemle ilgili olarak yapılmış başkaca bir yevmiye kaydı mevcut değildir.

### **PUANLAMA YAPILIRKEN DİKKATE ALINAN TEMEL İLKELER:**

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

- 1- Verilen yanıtılarda, ulaşılan sonuca yönelik yasal dayanak ve gerekçeler ile birlikte yeterli (bağlılılı) açıklamaya da yer verilmesi gerekmektedir. Gerekçesi veya nedeni ortaya konulmaksızın ya da ilgili düzenlemeye atıf yapılmaksızın yalnızca, “vergiden istisnadır, muaftır, beyan edilmez, beyan edilir, vergiye/tevkifata tabidir, vergiye/tevkifata tabi değildir” şeklinde yapılan açıklamalara puan verilmeyecektir.
- 2- Yanıt içerisinde, sorulan sorunun bir bütün olarak ve kısmen alınması, ilgili kanun maddesi/maddeleri (adaylara dağıtılan vergi kanunları kitapçığı içerisinde tamamen alıntılanarak) doğrudan yazılarak veya herhangi bir teknik ve hukuki açıklama ya da atıf yapılmaksızın sonuca ulaşılması/sonucun gösterilmesi yahut sorudaki tüm seçeneklerin ayrılm根本不被承认 veya ayrıca ifade edilmeksızın/açıklanmaksızın **toplu olarak (olumlu ya da olumsuz) değerlendirilmesi hallerinde**, yanıtta puan verilmeyecektir.
- 3- 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 genel ve soyut teknik bilgi olarak verilmesi durumlarında yanıtta puan verilmeyecektir.
- 4- Yapılacak değerlendirmede, ulaşılması beklenilen (doğru) yanıtın yanı sıra, farklı yanıt verilmesi ve/veya farklı sonuca ulaşılması halinde ise, katılımcı tarafından vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile uygulamalarına dair yapılacak yorum ve atıflara, konunun vergisel ele alınış biçimine ve ekonomik (serbest) delil sisteme dayalı yapılacak değerlendirme ve hesaplama, iç tutarlılığı dikkate alınarak, (soru ile anlamlı bütünlük oluşturması/bağlamanın kopulmaması halinde), **“Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar”** başlığı altında (belli edilen) kapsamda kısmi puan verilecektir.
- 5- Soru içerisinde yer verilen herhangi bir işlem ve belirlemede, mükellef kurum nezdinde eleştirilecek bir hususun bulunmadığı sonucuna ulaşılması halinde dahi, bu sonuca ulaşmasına yol açan yasal gerek, açıklama, değerlendirme ve yorumların, vergi türü belirtilmek kaydıyla yapılması hali puanlanacaktır.
- 6- Adaylardan, yanıt içerisinde, ulaşılan vergisel sonuçlara dayanak matematiksel hesaplamaların 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.
- 7- 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 yanıtta dair puanlama yapılacaktır. Ancak aynı işleme dair olmak kaydıyla, birbirile çelişik/karşıt iki ayrı yanıtın da seçenek olarak sunulması durumunda, soruya doğru yanıt verilmediği kabul edilecektir.
- 8- 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.
- 9- **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.**

## SINAV KOMİSYONU CEVAPLARI

### YANIT 1

Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 274'üncü maddesinde "Satın alınan veya imal edilen emtia maliyet bedeliyle değerlendirilir" hükmü yer almaktadır. Stok sayım noksantalığı 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.

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 (VUK Md. 278). 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 Gelir Vergisi Kanunu'nun (GVK) 41/1.'inci maddesi gereğince emsal bedel üzerinden değerlendirmeye tabi tutulur.

1 Sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, Hesap Planı açıklamalarına göre;

**197. SAYIM VE TESELLÜM NOKSANLARI:** Sayımlar sonucunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar noksantlarıyla, tesellüm sırasında ortaya çıkan noksantların geçici olarak kayıt ve izleneceği hesaptır. İşleyişi: Noksanlığın ortaya çıkması ile hesaba borç, sorumlularından tahsili veya zarar kaydedilmesi halinde ise alacak kaydedilir.

**397. SAYIM VE TESELLÜM FAZLALARI:** Sayımlar sonunda tespit edilen kasa, stok ve maddi duran varlıklar fazlalarıyla, üniteler arası yoklamada ortaya çıkan fazlaların geçici olarak kayıt edileceği hesaptır. İşleyişi : Kasa sayım fazlasının tespitinde kasa hesabı borcu karşılığında bu hesaba alacak kaydolunur. Belgelerine dayanarak üçüncü şahıslara ödenmesi gereken kasa fazlaları bu hesabın borcuna kaydolunur. Bu hesaptaki kalıntıdan bekleme süresini dolduranlar "671- Onceki Dönem Gelir ve Kârlar" hesabı alacağına aktarılır. Stok sayım fazlalarının tespitinde, emsal değeri üzerinden bu hesaba alacak, ilgili stok hesabına borç yazılır. Sayım dönemi içinde normal olduğu belgelenen fazlalar ilgili maliyet hesapları karşılığında bu hesaba borç kaydolunur. Maddi duran varlık fazlasının tespitinde, fazlalar emsal değerleriyle ilgili duran varlık hesabı karşılığında bu hesaba alacak yazılır, sayım dönemi içinde kâr kaydı gerektiği belgelenenler "679-Diğer Olağanüstü Gelir ve Kârlar Hesabı" karşılığında bu hesaba borç yazılır.

Söz konusu ambalaj malzemeleri, üretimi yapılan emtia bazında, "Nişasta" için Kağıt Torba, "Glikoz" için Varil ve "İzoglikoz" için Teneke Kutu olmak üzere ayrı ayrı kullanılmaktadır. Hem üretimi yapılan emtianın, hem de kullanılan ambalaj malzemelerinin bariz nitelik/kullanım-işlev farklılıklarını, birbirlerinin yerine sarf edilemeyeceklerini de ortaya koymaktadır.

Mükellef kurum tarafından ambalaj malzemeleri üzerinden saptanan fiili envanter farkı için herhangi bir somut belirleme de yapılmadığından, bu malzemelere dair stok sayım noksant ve fazlalarının mahsullaştırma yapılmaksızın ayrı ayrı değerlendirilmesi zorunludur.

Bu bağlamda yapılması gereken kayıtlar ve vergisel sonuçları aşağıdaki gibi olacaktır.

----- 31.12.2018 -----

150.04.01. TENEKE KUTU	20.000
150.04.02. VARİL	20.000
397 SAYIM VE TES. FAZLASI	40.000

----- 31.12.2018 -----

397 SAYIM VE TES. FAZLASI	40.000
649 DİĞER OLAĞAN GEL. VE KAR.	40.000

----- 31.12.2018 -----

197 SAYIM VE TES. NOKSANI	10.000
150.04.03. KAĞIT TORBA	10.000

----- 31.12.2018 -----

659 DİĞER OLAĞAN GİDERLER HS	11.800
197 SAYIM VE TES. NOKSANI	10.000
391 HESAPLANAN KDV	1.800

Stok sayımlı noksanına ilişkin Katma Değer Vergisi (KDV) ve noksanlık kaynaklı tutar, Kurumlar Vergisi matrahının tespitinde **kanunen kabul edilmeyen gider** (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. Buna göre aşağıda açıklanan vergiler, mükellefin vergiye tabi işlemleri üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmez.

Kanunun 30/d maddesi uyarınca, GVK ve Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK) düzenlemelerine göre kazancın tespitinde indirimi kabul edilmeyen (KKEG) 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 niteliginde bulunan ve sair kanunen kabul edilmeyen giderlere ilişkin belgelerde gösterilen KDV tüketici durumunda bulunan işletme veya işletme sahibi üzerinde kalacaktır.

Bu düzenleme ve değerlendirmelerin sonucu olarak;

1-VUK'un 267, 274 ve 278'nci maddelerine ve 1 Sıra numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne uygun kayıt ve işlem yapılacak,

2-Yıkarıda yer verilen GVK ve KDVK düzenlemelerine uygun olarak, ferkli işlev, kullanım ve nitelikteki malzemelere ait stok sayım fazlalık ve noksantalıkları birlikte ve mahsup edilmek suretiyle dikkate alınmayacak,

3-Stok sayım fazlalık ve noksantalık kaynaklı olmak üzere 2018 hesap dönemi Kurumlar Vergisi matrahına toplam 30.000TL değil, stok sayım fazlası olarak 40.000 TL ve stok sayım noksancı olarak KDV dahil (KKEG olarak) 11.800 TL eklenilecek,

4-Stok sayım noksancı emtiaya dair yüklenilen 1.800 TL KDV ise indirim KDV içerisindeinden çıkarılarak, KDV beyanına konu edilecek,

5-Ancak, çeşitli türdeki ambalaj malzemelerine dair fazlalık ve noksantalık tespitleri, yapılacak randıman çalışması sırasında, kayıt dışı üretim ve satışa dair belirlemelerde delil niteliğinde kullanılabilecek ve VUK'un 3'üncü maddesi uyarınca, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin belirlenmesinde ayrıca dikkate alınacaktır. Bu bağlamda ve 2. Soru ile ulaşılacak sonuçlar ışığında, stok sayım noksancı ambalaj malzemesinin, kayıt dışı üretim ve satış olarak belirlenen kısma isabet edecek biçimde sarf edildiği ve 11.800TL'nin (10.000 TL kısmının) Kurumlar Vergisi ve (1.800TL kısmının) KDV açısından vergi matrahlarının tespitinde gider ya da vergi indirimi olarak dikkate alınabilecektir.

#### **Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar:**

Stok sayım noksantığına dair belirlemenin, sorulan soru bilgi seti içerisinde olası satışa özgü birim satış fiyatları verilmemiş olmakla birlikte, noksancı ambalaj malzemesi açısından kayıt dışı satış olarak değerlendirilmesi haline de kısmi puan verilecektir.

#### **YANIT 2**

#### **Yeniden Hesaplama İşlemi İçin Uygulanacak Yöntemin Genel Esasları:**

Randıman, üretmeye sevk edilen belli miktar ve nitelikteki hammaddeden, belli üretim tekniğiyle, belli miktarda mamul üretilebileceği" hesaplamasına/ yeniden hesaplamasına dayanmaktadır.

Randıman incelemelerinde üretilen ürünün miktar olarak tespiti sırasında bu ürünün üretilmesinde kullanılan hammaddenin mi yoksa yardımcı madde niteliğinde maddelerin mi baz alınacağı vergi idaresi ile mükellef arasında ihtilafa neden olan konuların başında gelmektedir. Bu konuya ilişkin yargı kararları incelendiğinde, yalnızca ve öncelikli olarak emtia üretimine doğrudan bir etkisi bulunmayıp, hammaddede niteliğinde olmayan ürünlerden ve/veya doğrudan enerji sarfyatından hareket edilerek yapılan randıman hesaplamlarına dayalı tarhiyatların yüksek oranda terkin edildiği de görülmektedir.

**Bu bağlamda çalışmada, üretim sürecinde kullanılan temel hammadde olarak "MISIR" üzerinden hesaplamlar yapılacak, enerji sarfiyatı (doğalgaz kullanımı) ve ambalaj malzemesi envanterinden de ulaşılan sonuçları destekleyici ve test edici nitelikte yararlanılacaktır.**

Randıman incelemesi yapılrken, VUK'un değerlendirmeye ilişkin hükümleri dikkate alınması zorunlu olup, yeniden hesaplama dayanak envanter bilgilerinin varlığı elzemdir. Yeniden hesaplama dönemine ilişkin dönem başı ve dönem sonu stok miktarlarının, fire ve zayıf miktarlarının bilinmesi randıman analizi açısından gereklidir.

**Bu belirleme ve değerlendirmenin sonucu olarak yapılacak çalışma için kolaylık sağlamak açısından soru içerisinde dönem başı ve dönem sonu stoklarının VUK'a göre doğru belirlenmiş olduğu kabulüne ver verilmiştir. Yine fire ve zayıf bilgileri için mükellef kurum tarafından belirtilen fire oranlarının doğruluğuna vurgu yapılmıştır. Bu açıdan hesaplamlar, mükellef kurum bilgileri dikkate alınarak yapılacaktır.**

Soruda, üretimde hammadde olarak kullanılan “Mısırın” dönem başı stok, dönem içi alış, dönem içi üretime sevk edilen, dönem içi alış iadeleri, dönem içi satış ve dönem sonu stok miktarlarına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi verilmiştir.

	Birim	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Alınan	Dönem İçi Alış İadesi	Dönem İçi Üretime Sevk Edilen	Dönem İçi Satılan	Dönem Sonu Stok
MISIR	KG	12.650.000	61.000.000	1.000.000	<b>65.000.000</b>	1.000.000	4.000.000

Yukarıdaki envanter dengesi dikkate alındığında, üretime sevk edilmesi gereken MISIR miktarının **67.650.000KG** olduğu görülmektedir. Üretime sevk edilen mısırın **YAKLAŞIK %03'ünün (yüzde üç) üretim döş tutulan “kırık mısır”, %01'inin (yüzde bir) ise depolama firesi** olarak dikkate alındığı/ alınabileceği verisi ışığında üretime sevk edilen “MISIR” miktarı;  $67.650.000 - [67.650.000 \times \%03] = 2.030.000$  +  $(x \%01) = 676.000 = \underline{\underline{64.944.000KG}}$  olarak saptanacaktır.

Soruda direkt olarak verilmekle birlikte, yeniden yapılan üretime sevk hesaplamasında, diğer bir ifade ile  $65.000.000KG$  MISIR’ın üretime sevki üzerinden hesaplama yapılmış olması halinde de  $67.650.000 - [65.000.000 \times \%03] = 1.950.000 + (x \%01) = 650.000 = \underline{\underline{65.050.000KG}}$  miktarına ulaşılmaktadır.

Her iki baz hesaplamanın, YAKLAŞIK olarak ifade edilen fire ve zayıat miktarlarının da VUK’un 3’üncü maddesi düzenlemesi ışığında değerlendirilmesi sonucu, envanter dengesi içerisinde dönemde içi üretime sevk edilen MISIR miktarı olarak yer verilen  $65.000.000 KG$ ’nin, doğru miktarı gösterdiği ve yapılacak randıman çalışması için uygun olduğu ortaya konulmaktadır.

Aşağıdaki tabloda “Dönem İçi Üretime Sevk Edilen” tutarın toplam üretilecek tutardan yine aşağıda yer verilen fire ve kırık mısır tutarının düşülmüşinden sonra kalan tutar olduğu tespit edilmiştir.

İlk Madde ve Malzeme	Birim	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Alışlar	Dönem İçi Alış İadesi	Dönem İçi Üretime Sevk Edilen	Dönem İçi Satılan	Dönem Sonu Mal Mevcudu	Kırık Mısır	Fire
Mısır	KG	12.650.000	61.000.000	1.000.000	65.000.000	1.000.000	4.000.000	2.000.000	650.000

Yapılan kaydi envanter çalışması sonucunda, 2018 hesap dönemi içerisinde üretimde kullanılan ham maddelerin üretilen mamul bazında dağılımının aşağıdaki **1 sayılı Tablodaki**, üretimi yapılan mamüllerin kuru madde bazında envanter tutarlarının ise **2 sayılı Tablodaki** gibi olduğu tespit edilmiştir.

**TABLO 1**

İmalatta Kullanılan Hammadde, Yardımcı Madde ve Ambalaj Malzemeleri	Birim	Mısır Nişastası	Glikoz	İzoglikoz	Toplam
Mısır	KG.	34.100.000	30.600.000	300.000	65.000.000
Nişasta Sütü	KG.	43.000.000	39.000.000	350.000	85.500.000
Ambalaj- Kağıt Torba	ADET	1.700.000	0,00	0,00	1.700.000
Ambalaj-Varil	ADET	0,00	50.000	0,00	50.000
Ambalaj-Teneke	ADET	0,00	0,00	3.500	3.500
Perlit	KG.	0,00	500.000	5.000	505.000
Enzim	KG.	0,00	10.000,00	3.000	13.000
Soda	KG.	0,00	100.000	1.000	101.000
Hidroklorik Asit	KG.	0,00	1.500.000	15.000	1.515.000
Hidrojen Peroksit	KG.	15.000	0,00	0,00	15.000
İyon	KG.	0,00	40.000	400	40.400

**TABLO 2**

Mamuller	Birim	Dönem Başı Stok	Dönem İçi Üretim	Dönem İçi Satılan	Dönem Sonu Stok
Mısır Nişastası	KG.	144.810,00	18.074.340,00	18.092.024,97	127.125,03
Glikoz	KG.	686.216,00	16.358.768,00	16.113.240,00	931.744,00
İzoglikoz	KG.	341.915,00	126.588,00	160.594,00	307.909,00

Ana mamuller olan **Mısır Nişastası, Glikoz ve Izoglikoz için** (2 Sayılı Tabloda yer verilen) miktarların **kuru madde** şeklinde üretilmiş olduğu, söz konusu ürünlerin satışının **nemli madde** halinde (bu miktarlar dikkate alınarak) nihai/ticari ürün olarak yapıldığı mükellef kurum yetkilisi ile birlikte tespit edilmiştir. İlgili ana mamul bazında ortalama nemli emtia miktarları ile üretilen ve satışı yapılan nihai/ticari ürün miktarlarının aşağıdaki gibi olduğu tespit edilmiştir.

Ana Ürün	Birim	Kuru Madde	Nem Oranı	Ticari Üretim
Glikoz	KG	16.358.768,00	0,80	20.448.460,00
İzoglikoz	KG	126.588,00	0,70	180.840,00
Mısır Nişastası	KG	18.074.340,00	0,90	20.082.600,00
Toplam Üretim	KG	34.559.696,00		40.711.900,00

#### **i- Mükellef Kurumun Üretimde Kullandığı Mısır Miktarı Dikkate Alınarak Üretemesi Gereken Nişasta Miktarının Bulunması**

Mükellef kurum tarafından nişasta üretmek amacıyla kullanılan mısır hammadde miktarı 34.100.000 KG'dır. Söz konusu tutar doğrudan üretime sevk edilen tutar olup, öncesinde taşıma, depolama vs. fireler ile kırık mısır ayrıstırılmıştır. Söz konusu tutardan mükellef kurum verilerine göre %15,6 oranında olan nem miktarı ayrıstırılacak ve kapasite raporuna göre üretilmesi gereken nişasta tutarı bulunacaktır. Son olarak mükellef kurum tarafından ifade edilen nişastanın depo ve ambar firesi ile paketleme firelerinin toplam %5 olduğu dikkate alınacaktır.

Mükellef kurum yetkilisi tarafından belirtilen fire oranları, kapasite rapor bilgileri ve sanayi odasından alınan bilgiler ile karşılaştırıldığında uyumlu olduğu görülmüştür.

Mısır nişastası ambar-depolama firesi yaklaşık % 1 ila % 5 arasında, paketleme firesi yaklaşık % 1 ile % 2 arasındadır. Bununla birlikte mükellef kuruma ait kapasite raporundan hareketle üretime alınan

mısırın, %68 nişasta, %5'i mısır özü, %5'i mısır glüteni, %16 ise mısır kepeği olmaktadır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda mükellef kurumun 2018 hesap döneminde üretime sevk ettiği temizlenmiş mısır miktarı 34.100.000 KG'dır. Söz konusu mısır miktarı ile üretilmesi gereken nişasta miktarının hesabı aşağıda yer almaktadır.

Nişasta Üretimi		Miktar (KG)
Mısır	<b>A</b>	34.100.000
2018 Mısır Nem Ortalaması %15,6	<b>B=Ax0,156</b>	5.319.600
Kalan Kuru Madde Mısır	<b>C=A-B</b>	28.780.400
Üretilmesi Gereken Nişasta %68	<b>D=Cx0,68</b>	19.570.672
Depolama ve Satış Aşamasında Fire %5	<b>E=Dx0,05</b>	978.533
Üretilmesi Gereken Net Nişasta Miktarı	<b>F=D-E</b>	<b>18.592.138</b>

Yapılan üretim hesabı sonucunda üretime sevk edilen **34.100.000 kg** mısır ile üretilmesi gereken nişasta miktarı **18.592.138 kg** olarak bulunmuştur.

## ii- Mükellef Kurumun Üretimde Kullandığı Mısır Miktarı Dikkate Alınarak Üretemesi Gereken Glikoz Miktarının Bulunması

Glikoz üretmek amacıyla kullanılan mısır hammadde miktarı 30.600.000 KG'dır. Söz konusu tutar doğrudan üretime sevk edilen tutar olup, öncesinde taşıma, depolama vs. fireler ile kırık mısır ayrıstırılmıştır. Söz konusu tutardan mükellef kurum verilerine göre %15,6 oranında olan nem miktarı ayrıştırılacak ve kapasite raporuna göre üretilmesi gereken glikoz tutarı bulunacaktır. Son olarak mükellef kurum tarafından ifade edilen glikozun üretimi esnasında %4, üretimden sonra mamülün depolanması esnasında ise %2 oranında fire olduğu dikkate alınacaktır. Bununla birlikte tespit edilen hususlar bölümünde yer verilen mükellef kurumun üretim sürecine ilişkin yapmış olduğu açıklamalar kısmında görüleceği üzere, glikoz ve izoglikoz üretim sürecinde hidroliz faktörü bulunmaktadır. Bu faktör doğrultusunda, glikoz ve izoglikoz üretiminin sevk edilen kuru mısır sırasıyla %1,03 ve %1,06 artmaktadır. Dolayısıyla hesaplamada üretime sevk edilen kuru mısır için hidroliz faktörü dikkate alınacaktır.

Dökme ve teneke glikoz depolama firesi, % 2'dir. Glikozun % 75'i kuru madde, % 25'i su olmasından dolayı 100 dereceyi aşarak kaynatılan üretimlerde % 25 su firesi oluşur; ayrıca imalat sırasında oluşabilecek fire oranı da % 3 ile 5 arasında değişir.

Bununla birlikte mükellef kuruma ait kapasite raporundan hareketle üretime alınan mısırın, %68 Glikoz, (Kapasite raporunda belirtilen Nişasta için %68 olan oranın, diğer ana ürünler olan Glikoz ve İzoglikoz üretiminde de aynı ve geçerli oran olduğu belirtilmiştir.) %5'i mısır özü, %5'i mısır glüteni, %16 ise mısır kepeği olmaktadır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda mükellef kurumun 2018 hesap döneminde üretime sevk ettiği temizlenmiş mısır miktarı 30.600.000 KG'dır. Söz konusu mısır miktarı ile kapasite raporu ve ifade edilen fireler çerçevesinde üretilmesi gereken Glikoz miktarının hesabı aşağıda yer almaktadır.

Üretim Süreci		Miktar (KG)
Mısır	A	<b>30.600.000</b>
2018 Mısır Nem Ortalaması %15,6	B=Ax0,156	4.773.600
Kalan Kuru Madde Mısır	C=A-B	25.826.400
Hidroliz Dahil Kuru Madde %1,03	D=Cx1,03	26.601.192
Üretilmesi Gereken Glikoz %68	E=Dx0,68	18.088.810
Üretim Firesi %4	F=Dx0,04	1.064.047
Üretilmesi Gereken Glikoz Miktarı	G=E-F	17.024.762
Depolama ve Satış Aşamasında Fire %2	H=Gx0,02	340.495
Üretilmesi Gereken Net Glikoz Miktarı	I=G-H	<b>16.684.267</b>

Yapılan üretim hesabı sonucunda üretime sevk edilen **30.600.000 kg** mısır ile üretilmesi gereken glikoz miktarı **16.684.267 kg** olarak bulunmuştur.

### iii- Mükellef Kurumun Üretimde Kullandığı Mısır Miktarı Dikkate Alınarak Üretemesi Gereken İzoglikoz Miktarının Bulunması

İzoglikoz üretmek amacı ile kullanılan mısır hammadde miktarı 300.000 KG'dır. Söz konusu tutar doğrudan üretime sevk edilen tutar olup, öncesinde taşıma, depolama vs. fireler ile kırık mısır ayırtılmalıdır. Söz konusu tutardan mükellef kurum verilerine göre %15,6 oranında olan nem miktarı ayırtılacak ve kapasite raporuna göre üretilmesi gereken izoglikoz tutarı bulunacaktır. Son olarak mükellef kurum tarafından ifade edilen glikoz ile üretim süreci benzer olan izoglikozun üretimi esnasında %4, depolanması esnasında ise %2 oranında fire olduğu dikkate alınacaktır. Bununla birlikte tespit edilen hususlar bölümünde yer verilen mükellef kurumun üretim sürecine ilişkin yapmış olduğu açıklamalar kısmında görüleceği üzere, glikoz ve izoglikoz üretim sürecinde hidroliz faktörü bulunmaktadır. Bu faktör doğrultusunda, glikoz ve izoglikoz üretimine sevk edilen kuru mısır sırasıyla %1,03 ve %1,06 artmaktadır.

Mükellef kurum yetkilisi tarafından belirtilen izoglikoza ilişkin fire oranları üretim süresinin glikoz üretimi ile benzer olması nedeni ile bir önceki bölümde ifade edildiği biçimde uyumlu olduğu görülmüştür.

Bununla birlikte mükellef kuruma ait kapasite raporundan hareketle üretime alınan mısırın, %68 Izoglikoz, (Kapasite raporunda belirtilen Nişasta için %68 olan oranın, diğer ana ürünler olan Glikoz ve Izoglikoz üretiminde de aynı ve geçerlidir) %5'i mısır özü, %5'i mısır glüteni, %16 ise mısır kepeği olmaktadır.

Yukarıda yer verilen açıklamalar doğrultusunda mükellef kurumun 2018 hesap döneminde üretime sevk ettiği temizlenmiş mısır miktarı 300.000 KG'dır. Söz konusu mısır miktarı ile üretilmesi gereken izoglikoz miktarının hesabı aşağıda yer almaktadır.

Üretim Süreci		Miktar (KG)
Mısır	A	300.000
2018 Mısır Nem Ortalaması %15,6	B=Ax0,156	46.800
Kalan Kuru Madde Mısır	C=A-B	253.200
Hidroliz Dahil Kuru Madde %1,06	D=Cx1,06	268.392
Üretilmesi Gereken İzoglikoz %68	E=Dx0,68	182.506
Üretim Firesi %4	F=Dx0,04	10.735
Üretilmesi Gereken İzoglikoz Miktarı	G=E-F	171.771
Depolama ve Satış Aşamasında Fire %2	H=Gx0,02	3.435
Üretilmesi Gereken Net İzoglikoz Miktarı	I=G-H	168.336

Yapılan üretim hesabı sonucunda üretime sevk edilen **300.000 kg** mısır ile üretilmesi gereken izoglikoz miktarı **168.336 kg** olarak bulunmuştur.

#### **iv- Mükellef Kurumun Üretime İlişkin Değerlendirme**

Yapılan randiman çalışması ile mükellef kurumun üretime sevk ettiği mısır ile üretmesi gereken mamul miktarları bulunmuştur. Mükellef kurumun, 2018 hesap dönemi yasal defter ve belgeleri üzerinde mükellef kurum yetkilisi ile birlikte yapılan kaydi envanter çalışması sonucunda, 2018 hesap dönemi içerisinde üretimi yapılan mamulün envanter belirlenmiştir. Mükellef kurumun üretime sevk ettiği mısır ile “üretilmesi gereken mamul miktarı” ile “ürettiği mamul miktarları” arasındaki fark aşağıdaki tablodaki gibidir.

Bununla birlikte söz konusu farklar nihai/ticari ürün olmayıp, kuru madde tutarındaki farklardır. Bunların ticari mal olarak satış aşamasında nem oranları dikkate alınarak satışları yapılmaktadır. Söz konusu ürünlerde ait nem oranlarına belirlenmiş olup, bahse konu nem oranları dikkate alınarak mükellef kurumun kayıt dışı satmış olduğu ticari ürünlerde ait farklara aşağıda yer verilmiştir.

Ürün Adı	Birim	Üretilmesi Gereken Ürün	Üretilen Ürün	Kuru Madde Fark	Kuru Madde Nem Oranı	Ticari Ürün Fark
Nişasta	Kg	<b>18.592.138</b>	18.074.340	517.798	0,90	575.331
Glikoz	Kg	<b>16.684.267</b>	16.358.768	325.499	0,80	406.873
İzoglikoz	Kg	<b>168.336</b>	126.588	41.748	0,70	59.640

Tablodan anlaşılabileceği üzere kapasite raporu ve mükellef beyanları dikkate alınarak yapılan randiman çalışmasında mükellef kurumun üretemesi gereken mamul miktarları ile kayıtlarda ürettiği görülen mamul arasında farklılıklar görülmektedir.

2018 hesap dönemi yasal defter, kayıt ve belgeleri üzerinden kurum yetkilisi ile birlikte yapılan kaydi envanter çalışması sonucunda, hammadde ve mamüllerine ilişkin olarak herhangi bir envanter farklılığına rastlanılmamıştır.

Mükellef kurum, dönem içerisinde çalışanlar tarafından tüketilen veya çeşitli sebeplerle bozulan hammadde veya mamül olmadığını beyan etmiştir.

Ayrıca mükellef kurum yetkilisi, 2018 hesap dönemi faaliyetleri ile ilgili olarak katlandıktır ancak yasal kayıtlara yansıtmadıkları herhangi bir gider ve/veya maliyet unsuru bulunmadığını; ambalaj malzemeleri dahil tüm stok ve mevcutlarını, alacak ve borçlarını VUK'un 186'ncı maddesine göre kesin bir şekilde ve müfredatlı olarak tespit ettiklerini beyan etmiştir.

Yukarıda yapılan açıklamalar çerçevesinde envanter dengesinin sol tarafında olan dönem içi üretilen ürün miktarında meydana gelen artışın, envanter dengesinin sağ tarafında yer alan dönem içi satışları artıracağı tabiidir.

**v- Mükellef Kurum Tarafından Kayıt Dışı Yapılan Satış Tutarının Tespitı:**

Mükellef kurum tarafından yasal defter kayıtlarına ve belgelere yansıtılmayan söz konusu ürünlerin satışından elde edilen kayıt dışı hasılatın tutar itibarıyle tespitinde, her bir ürün türü itibarıyla 2018 hesap dönemi ortalama satış fiyatları esas alınacaktır.

Mükellef kurumun yasal defter kayıtları ve bunlara dayanak teşkil eden belgelerine göre, 2018 hesap döneminde ürün türleri itibarıyle toplam satış tutarları ve toplam satış miktarları ile ürün bazında ortalama satış fiyatları ve sonuç olarak kayıt dışı satış hasılatı aşağıdaki gibidir.

Ürün	Toplam Kayıt Dışı Satış Miktar (KG)	Ortalama Satış Fiyatı (TL)	Satış Hasılatı (KDV Hariç)
Mısır Nişastası	575.331	1,04	598.344,24
Glikoz	406.873	0,97	394.666,81
İzoglikoz	59.640	1,11	66.200,40
<b>TOPLAM</b>			<b>1.059.211,45</b>

**vi-Ambalaj Malzemesi Yönünden Değerlendirme:**

Ambalaj malzemesi üzerinden durum değerlendirildiğinde, dönem içinde kayıtlı mısır nişastası üretimi için sarf edilen 1.700.000 ADET kağıt torbanın ortalama (18.092.024,97 KG dönem içi satış / 1.700.000 adet kağıt torba tüketimi üzerinden) 10,6 KG nişasta için sarf edildiği anlaşılmaktadır.

Dönem sonu fiili envanter çalışmasında stok sayımları olarak görülen 55.000 ADET ve 10.000 TL bedeli içeren kağıt torbanın, yaklaşık  $(55.000 \times 10,6) = 583.000$  KG nişasta için sarf edilebileceği hesaplanmaktadır.

Bu bağlamda sayımları noksası ambalaj malzemesinin, kayıt dışı üretilip satışa konu edilen nişasta miktarı olarak saptanan 575.331 KG için kullanıldığı ve/veya başka bir ifade ile kayıt dışı üretim miktarının hesaplanması sırasında sayımları noksası ambalaj malzemesinin de değerlendirilebileceği görülmektedir.

Sonuç olarak fiilen kayıt dışı nişasta üretim ve satışında kullanılan ve 10.000 TL bedeli içeren kağıt ambalaj türü emtianının, aynı zamanda stok sayımı noksası olarak da değerlendirilmemesi gereklidir.

**vii-Doğalgaz Sarfiyatı Açısından Değerlendirme:**

Mükellef kuruma ait kapasite raporunda yer verilen, 100.000.000 KG/yıl mısırın (tam kapasite altında) işlenilmesi halinde sarf edilecek doğalgaz miktarının 5.999.000 m<sup>3</sup> ve yapılan çalışmalar sonucunda ise 2018 yılı doğalgaz sarfiyatının 4.000.000 m<sup>3</sup> olduğu bilgilerinin, enerji sarfiyatına yönelik değerlendirmede kullanılması sonucu olarak, 4.000.000 m<sup>3</sup> sarfiyat ile en fazla 66.677.000 KG MISIR'ın üretim süreçlerinde değerlendirilebileceği saptanılmaktadır.

Fireler dahilinde üretime sevk edilen MISIR'ın 67.650.000 - 65.000.000 KG olması, doğalgaz sarfiyatı üzerinden teknik olarak yapılan hesaplamalardan sonucla, 2018 yılı için 4.000.000 m<sup>3</sup> olarak verilen doğalgaz tüketim değerinin bu miktardaki bir mısırın işlenilmesi açısından makul bir enerji sarfiyat/tüketim değeri olabileceği ve/veya tek başına randıman hesaplanması dikkate alınamayacağını göstermektedir.

**viii-İmalat Fire ve Artıklarına Dair Değerlendirmeler:**

Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB) tarafından, üretim sırasında ortaya çıkan ve üretim artığı, tali ürün veya yan ürün vasfına sahip olan kıymetlerin işletme bünyesinde kullanılmasının vergisel boyutuna dair en son verilen 17.08.2020 tarih ve 37538499-125.06[6-2016-1]-19599 sayılı özelde, mükellefin durumuna uygun hususlar, KVК, KDVК ve VUK düzenlemeleri kapsamında aşağıdaki gibi değerlendirilmiştir.

“.... tarım ürünleri alım ve satımı işiyle iştigal ettiği, tarım ürünlerinin alınıp hiçbir değişikliğe uğramadan aynen satıldığı gibi bazı ürünlerin değişikliğe uğradığı, örneğin kabuklu kayısı çekirdeklerini kendi işletmenizde kirmak sureti ile kayısı çekirdeği içi elde ettiğinizi, arta kalan çekirdek kabuklarını işletmenizdeki brülörde yakmak sureti ile işletme binasının ısınmasını sağladığınızı, ceviz kabuğu ve işlenen kuru meyvelerin firelerinin de geri dönüşümde değerlendirilmekte olduğunu belirterek, söz konusu çekirdek kabukları ve benzeri fireler için kendi kendinize fatura kesmeden geri dönüşüm olarak değerlendirilip değerlendirilmeyeceği hususunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

## KURUMLAR VERGİSİ KANUNU YÖNÜDEN

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

Diger taraftan, Gelir Vergisi Kanununun "Ticari Kazancın Tarifi" başlıklı 37 ncı maddesinde; "Her türlü ticari ve sınai faaliyetten doğan kazanç ticari kazançtır" hükmü yer almış ve aynı Kanunun "Bilanço Esasında Ticari Kazancın Tespiti" başlıklı 38 inci maddesinde ise;

*"Bilanço esasına göre ticari kazanç, teşebbüsteki öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbet farktır. Bu dönem zarfında sahip veya sahiplerce:*

*1. İşletmeye ilave olunan değerler bu farktan indirilir;*

*2. İşletmeden çekilen değerler ise farka ilave olunur.*

*Ticari kazancın bu suretle tespit edilmesi sırasında, Vergi Usul Kanununun değerlemeye ait hükümleri ile bu kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyular."*

hükümlerine yer verilmiştir.

Buna göre, tarım ürünlerinin işletmeniz bünyesinde işlenmesi aşamasında ortaya çıkan imalat artığı vasfına sahip çekirdek kabukları ve benzerlerinin, yine işletmeniz bünyesinde geri dönüşümde (işlette binasının ısıtılmasında) kullanılması durumunda kazanç doğuran herhangi bir işlem söz konusu olmadığından kurum kazancına dahil edilecek bir gelirden de söz edilmesi mümkün değildir.

Diger taraftan, söz konusu atık durumundaki ürünlerin üçüncü şahıslara satılması halinde ise elde edilecek gelirin kurum kazancına dahil edileceği tabiidir.

## VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 ncı maddesinde, "Bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki meburidir." hükmüne yer verilmiş olup, müteakip maddelerde, vergi mükelleflerinin faaliyetleri ile ilgili kayıtlarının tevsikinde kullanılacak belgeler sayılmıştır.

Bu kapsamında, Kanunun 229uncu maddesinde faturanın, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika olduğu hükmeye bağlanmıştır.

Dolayısıyla, alım satınızı yaptıığınızı belirttiğiniz tarım ürünlerinin işletmeniz bünyesinde işlenmesi aşamasında ortaya çıkan çekirdek ve ceviz kabuğu gibi ürün artıklarının, yine işletmeniz bünyesinde geri dönüşümde (işletme binasının ısıtılmaması) kullanılması durumunda, müşteriye satılan bir mal veya yapılan bir iş söz konusu olmadığından, kendi adınıza fatura düzenlenmesine gerek bulunmamaktadır.

Ancak, söz konusu emtianın üçüncü şahıslara satılması halinde alıcılar adına genel hükümler çerçevesinde fatura düzenleneceği 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 katma değer vergisine tabi bulunduğu,

-2/1inci maddesinde, teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce, alıcıya veya adına hareket edenlere devredilmesi olduğu,

-3/a maddesinde, vergiye tabi malların her ne suretle olursa olsun, vergiye tabi işlemler dışındaki amaçlarla işletmeden çekilmesinin, vergiye tabi malların işletme personeline ücret, prim, ikramiye, hediye, teberru gibi namalarla verilmesinin teslim sayılacağı,

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

-27nci maddesinde, bedeli bulunmayan veya bilinmeyen işlemler ile bedelin mal, menfaat, hizmet gibi paradan başka değerler olması halinde matrahın, işlemin mahiyetine göre emsal bedeli veya emsal ücreti olacağı, bedelin emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük olduğu ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamadığı hallerde de, matrah olarak emsal bedelin veya emsal ücretin esas alınacağı ve emsal bedelin veya emsal ücretin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tespit olunacağı,

hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan; KDV Genel Uygulama Tebliğinin "III/C-2.2. İmalat Artıklarının Tesliminde KDV Uygulaması" başlıklı bölümünde;

-İmalathane ya da fabrikalarda, imalat sırasında elde edilen metal, plastik, lastik, kauçuk, kâğıt ve cam kırıntı, döküntü ile talaşların tesliminin 3065 sayılı Kanunun (17/4-g) maddesine göre vergiden müstesna olduğu ve aynı Kanunun (30/a) ve 32nci maddelerine göre bu işlemin kısmı istisna kapsamına girdiği,

-Yukarıda belirtilen imalat artıklarının, işletmelerin asıl üretim konusunu teşkil etmediği, asıl ürünlerin imalatı sırasında fire veya atık olarak ortaya çıktıkları,

-Satışa konu olsalar dahi, işletmenin amacı bu fire ve atıkları imal etmek olmadığından, gelir ve kurumlar vergisi uygulamasında bunlara ayrıca bir maliyet izafe edilmediği,

-Bu durumda, yukarıda sayılan imalat artıkları için yüklenilen bir KDV de söz konusu olmayacağı,

-Bu nedenle sözü edilen imalat artıkları için, "Yüklenilen KDV" hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında beyan yapılmasına gerek bulunmadığı,

açıklamalarına yer verilmiştir.

İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; imalat sırasında oluşan çekirdek kabuklarının işletmenizdeki brülörde yakıldığı ve işletme binasının ısınmasının sağlandığı, diğer yandan ceviz kabuğu ile işlenen kuru meyvelerin firelerinin de geri dönüşümde değerlendirildiği belirtilmektedir.

Bu çerçevede, üretim sırasında elde edilen meyve çekirdek kabuğu, ceviz kabuğu ve işlenen kuru meyve fireleri v.b. gibi atıkların; KDV Genel Uygulama Tebliğinin yukarıda belirtilen "III/C-2.2." bölümü kapsamında değerlendirilmesi gereğinden, bu imalat artıkları için herhangi bir fatura düzenlenmesine veya "Yüklenilen KDV" hesaplanmak suretiyle teslim edildikleri dönemde KDV Beyannamesinin "İlave Edilecek KDV" satırında beyan edilmesine gerek bulunmamaktadır."

Bu bağlamda imalat artığı ve fire olarak nitelendirilen, koçan, kabuk ve kırık mısır gibi emtia ilgili olarak, kabul edilebilir fire ve zayıf oranları içerisindeki emtia tür ve kısımları için maliyet/gider hesapları ile ilişkilendirilen tutarlar ve yüklenilen KDV yönünden yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.

Ancak, yapılacak harici araştırmaların ticari ve teknik icaplara uygun olarak satılabildeği ve ekonomik değeri bulunduğu saptanması halinde, 31.12.2018 tarihi itibarıyle işletme envanterinde mevcut bulunmayan bu nitelikteki üretim artığı için vergi kanunlarındaki bedelsiz teslim düzenlemeleri uygulanabilecektir. Bu bağlamda saptanan emtia emsal bedeli üzerinden dönem kazancına ilave edilecek gelir kaydının yapılması ve KDV hesaplanması da zorunludur.

#### **xi-Katma Değer Vergisi Açıından Değerlendirme:**

KDV konusuna giren işlemler, KDVK'nın 1'inci maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre, Türkiye'de yapılan ve birinci maddede üç bent halinde sayılan işlemler KDV'nin konusuna girmektedir. KDVK'nın 1'inci maddesinin ikinci fıkrasında, her türlü mal ve hizmet ithalatı çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetler ile ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılan teslim ve hizmetlerin KDV'ye tabi olduğu belirtilmiştir.

Teslim ve hizmet kavramlarına açıklık kazandırılması amacıyla, bu kavramlar Kanunu'nun 2'nci ve 4'üncü maddelerinde tanımlanmıştır. Buna göre teslim, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya onun adına hareket edenlerce alıcıya veya onun adına hareket edenlere devredilmesidir. Hizmet ise teslim ve teslim sayılan haller ile mal ithalatı dışında kalan işlemlerdir. Bu işlemler, bir şeyi yapmak, işlemek, meydana getirmek, imal etmek, onarmak, temizlemek, muhafaza etmek, hazırlamak, değerlendirmek, kiralamak, bir şeyi yapmamayı taahhüt etmek gibi şekillerde gerçekleşebilir.

Yukarıda belirtildiği üzere, bir işlemin KDV'ye tabi olmasının şartlarından birisi de bu işlemin, ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde yapılmasıdır. KVK'nın 6'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında, safi kurum kazancının tespitinde GVK'nın ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Tam mükellefiyete tabi kurumların bütün gelirleri ticari gelir sayılır ve bu gelirlerin tespitinde KVK'da yer alan hükümlerin yanı sıra GVK'nın ticari kazanç başlığı altında yer alan 37-51'inci maddeleri hükümlerinin dikkate alınması gerekmektedir. Buradan hareketle, kurumların yapmış

oldukları bütün işlemler, ticari faaliyet çerçevesinde değerlendirileceğinden dolayı KDV'ye tabi olacaktır.

Mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde bu işleri yapanların KDV mükellefi olduğu söz konusu Kanun'un 8/1-a maddesinde hükmeye bağlanmıştır.

KDVK'nın 10'uncu maddesinin (a) bendinde, mal teslimi ve hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılması, vergiyi doğuran olay olarak tanımlanmıştır.

Öte yandan, KDVK'nın 20'nci maddesinde, teslim ve hizmet işlemlerinde KDV matrahının, bu işlemler karşılığını teşkil eden bedel olduğu belirtilmiş ve aynı maddenin 2'nci bendinde bedel deyimi açıklanmıştır. Buna göre bedel deyimi; malı teslim alan veya kendisine hizmet yapılan veya bunların adına hareket edenlerden bu işlemler karşılığında her ne suretle olursa olsun alınan veya bunlarca borçlanılan para, mal ve diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaat, hizmet ve değerler toplamını ifade eder.

Kanunu'nun 28'inci maddesinde ise, katma değer vergisi oranı vergiye tabi her bir işlem için % 10 olarak belirlenmiş, ayrıca Bakanlar Kurulu bu oranın dört katına kadar artırmaya % 1'e kadar indirmeye yetkili kılınmıştır.

Bu doğrultuda Bakanlar Kurulu, mal teslimleri ve hizmet ifalarında uygulanacak KDV oranlarını, belirlemiş olduğu listeler dahilinde, her bir listede yer alan vergiye tabi işlem için çeşitli kararları ile tespit etmiştir.

30.07.2002 tarih ve 24831 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2002/4480 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı (BKK) ile mal teslimleri ve hizmet ifalarına uygulanacak katma değer vergisi oranları;

- a) Ekli listede yer alanlar hariç olmak üzere, vergiye tabi işlemler için, %18
  - b) (I) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %1
  - c) (II) sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için, %8
- olarak belirlenmiştir.

Mükellef kurumun üretimini yaptığı mısır nişasta, glikoz, fruktoz ve mısır kepeği (II) sayılı listede yer almaktadır. Yukarıda belirtilen BKK gereğince mısır nişasta, glikoz, fruktoz ve mısır kepeği, % 8 oranında KDV'ye tabidir.

Dolayısıyla, mükellef kurumun 2018 hesap döneminde yasal defter kayıtları ile bunlara dayanak teşkil eden belgelerine yansıtılmayan satış hasılatı için söz konusu ürünlere ait %8 oranında uygulanması gereken KDV oranlarına göre KDV tutarları aşağıdaki gibi hesaplanması gerekecektir.

Ürün Adı	Toplam Kayıt Dışı Satılan Ürün Miktarı (KG)	Ortalama Satış Tutarı (TL)	Toplam Kayıt Dışı Satış Hasılatı (TL)	KDV Tutarı (TL) (D) = (Cx0.08)
	(A)	(B)	(C) =(A)X(B)	
Nişasta	575.331	1,04	598.344,24	47.867,54
Glikoz	406.873	0,97	394.666,81	31.573,34
İzoglikoz	59.640	1,11	66.200,40	5.296,02
		TOPLAM	1.059.211,45	84.736,90

Buna göre, mükellef kurum 2018 hesap döneminde toplam **1.000.984,61 TL** satış hasılatını yasal defter kayıtlarına yansımamış ve bu tutarlar ilişkin **80.078,77 TL** KDV tutarını beyan dışı

bırakmıştır. Söz konusu tutarlar, dönemsel hasılıata oranlanarak, mükellef kurumun 2018/Ocak-Aralık vergilendirme dönemleri KDV matrahlarına eklenecektir.

### **Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar:**

Randımanın, sınav süresi dahilinde yapılan yeniden hesaplama çalışması olduğu gerçeği ışığında, iş bu Bölümün, “Uygulanacak Yöntemin Genel Esasları” alt başlığında yer verilen temel yaklaşım esas alınarak ve hammaddede, ambalaj malzemesi ve enerji sarfiyatına ilişkin veriler birlikte değerlendirilmek suretiyle verilecek yanıtlar içerisinde yapılan hesaplama hataları ile matematik hata ve noksantalıkları dikkate alınmamayacak, olumsuz bir değerlendirme unsuru olarak değerlendirilmeyecektir.

Ayrıca yalnızca ve tek başına enerji sarfiyatı ya da ambalaj malzemesi verileri kullanılarak yapılan randıman hesaplamalarına, ulaşılan sonuçtan bağımsız olarak 10 puan verilecektir.

### **YANIT 3:**

#### **Tarımsal Yatırıma Dair Yapılan Harcamaların ve Kira Ödemelerinin Değerlendirilmesi:**

Faaliyet ve vergisel mükellefiyetleri vergi kanunları uyarınca ticari kazanç ve/veya kurum kazancının elde edilmesine yönelik olsun, tarımsal (zirai) işletmeler, genel anlamda belirli bir sermaye ve organizasyon altında, toprağı ve tohumu kullanarak bitkisel, hayvansal tarım maddeleri üreten ve bizzat ürettiği bu maddeleri yarı veya tam mamul biçimine getiren ekonomik birimlerdir. Bu işletmeler tarafından yürütülen tarımsal faaliyetler ise, satışa veya geri dönüştürülmeye konu canlı varlıkların, tarımsal ürünlere veya farklı canlı varlıklara dönüştürülmesi ve hasat işlemlerinin yönetimidir (TMS 41, prf.5).

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde, bu işletmelerin aktif değeri ve varlık unsuru olan meyve ağaçlarının hangi hesap grubunda ve hangi hesap içerisinde muhasebeleştirilmesi gereğinde dair belirleme yapılmamıştır. Söz konusu kayıt ve işlemlerin, TMS-41 ve VUK düzenlemeleri çerçevesinde yapılması gerekmekte olduğu tabiidir.

TMS 41 “Tarımsal Faaliyetler Standardının” uygulanması bağlamında, Tekdüzen Hesap Planında canlı varlıklar için bir grup oluşturulabilmektedir. Canlı varlıklar; değişim kapasitesine sahip, değişimleri yönetilebilen ve ölçülebilen varlıklardır. Canlı varlık, bir süre elde tutulup daha sonra değerlendirilmeleri açısından stoklara benzemekle birlikte; elde tutulduğu süre içinde değişimde uğrama özelliği nedeniyle stoklardan ayrılır. İşletmede bir yıldan daha uzun süre kalacak olan canlı hayvanlar ve bitkiler “23 Canlı Varlıklar” grubunda açılacak hesaplarda izlenir. Dolayısıyla; kayısı ağaçları (ve dolayısıyla maliyeti oluşturan unsurlar) “230-Meyve Ağaçları” hesabında bir alt hesap açılarak izlenmelidir. Öte yandan yeni tesis edilen bahçelerde işletmeler; yatırım tamamlanıncaya kadar olan dönemde kayısı ağaçları ile ilgili yatırımların tamamını “238-Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabında izlenilmelidir.

İşletmenin yıllık gelirleri, bu gelirleri elde ederken katlanılan maliyetleri aşmış olduğunda ise yatırım tamamlanmış ve duran varlık kullanılmaya başlanmış olup, “238-Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları” hesabında biriken maliyet toplamı (yatırım tamamlandıından ve kullanılmaya başlamasından dolayı) “230-Meyve Ağaçları” hesabına aktarılmalıdır. Örnek kayıt aşağıdaki gibidir:

-----31.12.20..-----

230 MEYVE AĞAÇLARI .....  
.....

238 YAPIL.OLAN CANLI VARLIK YATIRIMLARI .....

(Kayısı ağaçları tarihi maliyetlerinin aktifleştirilmesi)

Bilindiği üzere zirai mahsuller VUK'un 275inci madde düzenlemesi çerçevesinde maliyet bedeli ile değerlendirler. VUK'nun 275inci maddesi düzenlemesi uyarınca imal edilecek emtia (Tam ve yarı mamul mallar) aşağıdaki unsurları içerir.

1. Mamulun vücuda getirilmesinde sarf olunan iptidai ve ham maddelerin bedeli;
2. Mamule isabet eden işçilik;
3. Genel imal giderlerinde mamule düşen hisse;
4. Genel idare giderlerinden mamule düşen hisse; (Bu hissenin mamulün maliyetine katılması ihtiyacıdır.)
5. Ambalajlı olarak piyasaya arz edilmesi zaruri olan mamullerde ambalaj malzemesinin bedeli.

Tarım işletmeleri ve canlı varlıklar dahil olmak üzere, faydalı ömür üzerinden belirlenen amortisman oranları ise VUK'nun 333 ve bu tebliği değiştiren muhtelif VUK genel tebliğlerinde listeler ve cetveller halinde gösterilmiştir.

Listelerde, amortismana tabi olan tarım işletmeleri, varlık, cüz ve tefferruatı olarak, arazi, su yolları ve arkları, alet ve makineler, zeytinlikler, dutluklar, fındıklar, süs ağaçları, parklar, güllükler, bağlar, narenciye, şeftali, kayısı, erik, badem, elma, armut, ayva, incir, vişne, kiraz, ceviz, kestane, antep fistığı, sair meyveli ağaçlar seralar, laboratuar, eczane, revir aletleri, rasathanе, ölçme aletleri, bilumum fenni aletler ve tefferruat, çadırlar, arabalar v.s. olarak yer almaktadır.

VUK'nun 314 üncü maddesinin amir hükmü gereği boş arazi ve arsalar ise amortismana tabi bulunmamaktadır. Tarım işletmelerinin aktifinde yer alan meyvelikler ise yukarıda belirtildiği biçimde amortismana tabi olup, bu hükmün dışında kalmaktadır. Bu bağlamda bunların üzerinde;

1. Tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvelik, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri;
2. İşletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harklar; bulunması halinde, bu iktisadi kıymetler amortismana tabi olacaktır.

**Yukarıda atf yapılan 333 Seri numaralı VUK Genel Tebliğ düzenlemesi uyarınca, kayısı ağaçları için faydalı ömür 25 yıl olarak belirlenmiş bulunmaktadır.**

Arazi bedeli için ödenen tutarlar ise tesis maliyet bedeline ilave edilerek aktifleştirilecektir.

Bir maddi duran varlıktan amortisman ayrılmaya başlanabilmesi için bu duran varlığın aktifleştirilme sürecinin tamamlanmış olması veya kullanımına hazır hale gelmesi gerekmektedir. Meyve bahçelerinde bulunan ağaçların kullanıma başlanmasıından anlaşılması gereken, ağaçların meyve vermeye başlamasıdır. Bir ağaç için bir yıllık süreçte katlanılan maliyeti karşılayacak seviyede meyve alınmaya başlandığı yıldan itibaren o ağaç için amortisman ayrılmaya başlanacaktır. Yetişme döneminde (örnek kayısı ağacından) elde edilen ürünlerin değeri, yıllık bakım maliyetlerini karşılamıyor ise, bu durum duran varlık yatırımlının devam ettiğinin kabulu gereklidir. Bu süreçte elde edilmesi halinde bağlantılı gelirler, duran varlık maliyetinden düşülecektir.

Bilindiği üzere VUK'un 262'inci maddesinde, maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi ve yahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği hükmeye bağlanmıştır.

Örnek kayısı bahçesi yatırımin yapılması esnasında kredi kullanımı söz konusu ise katlanılan borçlanma maliyetleri yatırımin dönemin sonuna kadar ağaçlarının maliyetlerine eklenecektir. Takip eden

hesap dönemlerinde ise bunların maliyete ilave etmeye devam edilmesi veya doğrudan borçlanma gideri olarak kaydedilerek zarara atılması işletme açısından ihtiyarilik taşımaktadır.

Vergi düzenlemeleri bağlamında 163 sıra no lu VUK Genel Tebliğinde, amortismana tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde uygulanacak esaslar açıklanırken, iktisadi kıymetin aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki dönemde ilişkin olanların ise maliyet bedeline eklenilmesi veya doğrudan gider yazılması hususunda mükelleflerin serbest oldukları belirtilmiştir.

Tebliğ düzenlemesinin ilgili kısmı aşağıdaki gibidir:

“Bakanlığımıza yapılan çeşitli müracaatlardan; yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisyle sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, sabit kıymetin maliyet bedeline mi intikal ettirileceği yoksa doğrudan ilgili yılın giderleri arasında mı gösterileceği hususlarında tereddütler bulunduğu anlaşılmış ve bu konularda aşağıdaki açıklamaların yapılması uygun görülmüştür.

1.Yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemde ait olanların ise, ilgili bulundukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismana tabi tutulması,

2.Döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veya sonradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından, sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesi zorunlu bulunmakta; aynı kıymetlerle ilgili söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilerek amortisman konusu yapılması, mümkün bulunmaktadır.”

Konu ile yatırım indirimi uygulaması özelinde dolaylı olarak bağlantılı 187 seri numaralı GVK Genel Tebliğinde ise şu açıklamalar yapılmıştır:

“IV/B-b) Kur Farkı ve Kredi Faizlerinin Durumu: Yatırım indirimi konusuna giren aktif değerlerin finansmanında kullanılan krediler nedeniyle doğan kur farkları ve faizler, yatırıma konu iktisadi kıymetlerin maliyet unsuru olduğundan, yatırım indirimi kapsamına girmektedir. Buna göre, yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktive alındığı dönemin sonuna kadar ortaya çıkan ve maliyete intikal ettirilen kur farkları ve faizlere yatırım indirimi uygulanır. Ancak, yatırım konusu iktisadi kıymetlerin aktifleştirilerek üzerinden amortisman ayrılabilir hale geldiği dönemi izleyen dönemde itibaren, bunlarla ilgili olarak ortaya çıkan kur farkları ve faizlere yatırım indirimi uygulanması mümkün değildir. Diğer taraftan, iktisadi kıymetin maliyetine giren montaj ve taşıma giderlerine ilişkin harcamaların yatırım indiriminden faydalanağı tabiidir.”

234 seri numaralı VUK genel tebliğlerinde ise amortisman uygulaması üzerinden aşağıdaki değerlendirmeler yapılmış bulunmaktadır.

“ ... Öte yandan, 163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile, döviz kredisi kullanılarak yurt dışından sabit kıymet ithal edilmesi sırasında veysa onradan bu kıymetlere ilişkin borç taksitlerinin değerlemesi dolayısıyla ortaya çıkan kur farklarından sabit kıymetin iktisap edildiği dönem sonuna kadar olanların, kıymetin maliyetine eklenmesinin zorunlu olduğu; aynı kıymetlerle ilgili olarak söz konusu dönemden sonra ortaya çıkan kur farklarının ise, ait oldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortisman konusu yapılması gereği hususu açıklanmıştır. Buna göre, sabit kıymetin aktive alındığı dönem sonuna kadar ortaya çıkan ve maliyete intikal ettirilen kur farkları

ve yatırım kredisi faizleri için de kış amortisman uygulaması yapılacak, ancak izleyen yıllarda ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerinde tam amortisman ayrılacaktır. Kiyemetin aktife alındığı dönem sonuna kadar ortaya çıkan kur farkları ve kredi faizlerine ilişkin kış amortisman uygulamasında, süre yönünden sabit kiyemetin aktife girdiği tarih esas alınacaktır."

334 sıra no.lu VUK Genel Tebliğinin "III-Kur Farkları" başlıklı bölümünde ise; "163 sıra numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yatırımların finansmanında kullanılan kredilere ilişkin faiz giderleri ile yurt dışından döviz kredisi ile sabit kıymet ithal edilmesi nedeniyle ortaya çıkan kur farklarının, aktifleştirme tarihine kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise seçimlik hak olarak doğrudan gider yazılması veya maliyete intikal ettirmek suretiyle amortismana tabi tutulması gerektiği açıklanmış bulunmaktadır.

Lehe oluşan kur farklarının da aktifleştirme işleminin gerçekleştiği dönemin sonuna kadar oluşan kısmının maliyetle ilişkilendirilmesi, aktifleştirildikten sonraki döneme ilişkin olanların ise kambiyo geliri olarak değerlendirilmesi veya maliyetten düşülmek suretiyle amortismana tabi tutulması gerekecektir. Ayrıca, daha sonraki dönemlerde, seçimlik olarak hangi hak kullanılmışsa o yönteme göre işlem yapılmasına devam edilecektir." açıklamalarına da yer verilmiştir.

Bu hükmü ve açıklamalara göre; döviz cinsinden kullanılan banka kredisinin sabit kıymet iktisabında ya da yatırım finansmanında kullanılması halinde, yabancı kaynaklara ait ödenen faiz ve tahakkuk ettirilen kur farklarının, kıymetin aktife alındığı hesap dönemi veya kuruluş dönemi sonuna kadar olan kısmının maliyete intikal ettirilmesi zorunlu olup, sonraki dönemlerde ödenen kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi veya doğrudan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

**GİB tarafından Kiralanan arazilerde meyve yetiştirciliği faaliyeti kapsamında dikilen ve yetişme evresinde olan ağaçlarda amortisman ve gider uygulaması hakkında verilen 01.10.2011 tarih ve B.07.1.GİB.4.35.16.01.176300-497 sayılı özelde aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.**

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzun incelenmesinden, şirketinizin konsantre meyve suyu üretimi, muhtelif meyve püresi, reçel, marmelat, şekerlendirilmiş meyve ve meyve suyu satışı faaliyeti ile ıstıgal ettiği ve 5, 17 ve 30 yıl sürelerle kiraladığınız arazilerde meyve yetiştirciliğine başladığınızdan bahisle; yetiştirmeye başlanan meyve ağaçları için erken hasat döneminde mi yoksa olgunlaşma döneminde mi amortisman ayrılmaya başlanacağı ve söz konusu ağaçlara uygulanacak amortisman oranlarının ne olması gerektiği, erken hasat döneminde elde edilen gelirin yatırım maliyeti ile ilişkilendirilmesinin mümkün olup olmadığı, eğer mümkün değilse bu gelirlere atfedilecek gider payının nasıl hesaplanacağı, kuruluş ve örgütlenme giderlerinin aktifleştirilmesine ne zaman son verilmesi gerektiği ve yetişme evresinde yapılmakta olan yatırımlar hesabına alınacak dikim ve yetişme harcamalarının kapsamının ne olduğu hususlarında Başkanlığımız görüşünün sorulduğu anlaşılmıştır.

213 sayılı VUK.nun 313. maddesinde "İşletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269. madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefrusat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesi amortisman mevzuunu teşkil eder." hükmü yer almaktadır.

Aynı Kanunun 314. maddesinde ise boş arazi ve boş arsaların amortismana tabi olmadığı ancak tarım işletmelerinde vücuda getirilen meyvalık, dutluk, fındıklık, zeytinlik ve güllüklerle incir bahçeleri ve bağlar gibi tarım tesisleri ile işletmede inşa edilmiş olan her nevi yollar ve harkların amortismana tabi olduğu açıklaması yapılmıştır.

Kanunun 320. maddesine göre amortisman ayrılmışına iktisadi kıymetlerin aktife girdikleri hesap döneminden itibaren başlanır. Aktife girme kavramı, iktisadi kıymetin iktisap edilerek defter kayıtlarına geçirilmesini, değerlendirme gününde envantere dahil olmasını ve kullanılmaya hazır halde bulundurulmasını ifade etmekte olup iktisadi kıymetin işletmede fiilen kullanılmaya başlanması gereklili bulunmaktadır.

Diger taraftan, tekdüzen muhasebe sisteminin uygulanmasına ilişkin açıklamalar, 26.12.1992 tarih ve 21447 mükerrer sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ve daha sonra bu konuda yayımlanan diğer Tebliğlerde yapılmış bulunmaktadır.

Söz konusu Tebliğe göre, "258-Yapılmakta Olan Yatırımlar" hesabının niteliği; işletmede, yapımı süren ve tamamlandığında ilgili maddi duran varlık hesabına aktarılacak olan, her türlü madde ve malzeme ile işçilik ve genel giderlerle ilgili harcamaların izlenmesine matuf olmalıdır.

Mezcur Kanunun 272. maddesinde gayrimenkullerin kira ile tutulmuş olması halinde kiracı tarafından yapılan normal bakım, tamir ve temizleme giderleri dışında, gayrimenkülü genişletmek veya iktisadi kıymetini devamlı olarak artırmak maksadıyla yapılan giderlerin özel maliyet bedeli olarak değerlendirileceği, kiracının faaliyetini icra için vücuda getirdiği tesisata ait giderlerin de bu hükümden olduğu, 327. maddesinde ise özel maliyet bedellerinin kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gereği hükmü altına alınmıştır.

Buna göre, meyve fidanlarının ürün vermesine kadar yapılan harcamaların, yapılmakta olan yatırımlar hesabında izlenmesi, meyve ağaçlarının erken hasat dönemi de dahil olmak üzere ürün vermeye başlamasından sonra ise söz konusu hesaptan çıkarılarak özel maliyetler hesabına alınması ve kalan kira süresine göre eşit yüzdelerle itfa edilmesi gerekmektedir.

Diger taraftan, VUK.un 282. maddesinde "Kurumlarda aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri mukayyet değeri ile değerlendirilir. Bu değer, ilk tesis ve taazzuv için yapılan giderlerden fazla olamaz. Kurumun tesis olunması veya yeni bir şubenin açılması veya hukuki kurulmasının devamlı bir surette genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir kıymet iktisap olunmayan giderler bu cümleddendir. İlk tesis ve taazzuv giderlerinin aktifleştirilmesi ihtiyaridir." hükmüne yer verilmiştir. 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde de kuruluş ve örgütlenme giderleri; işletmenin kurulması, yeni bir şubenin açılması, işlerin sürekli olarak genişletilmesi için yapılan ve karşılığında maddi bir değer elde edilmeyen giderlerin aktifleştirilmeleri durumunda izlendiği hesap olarak belirlenmiştir. Kanunun 326. maddesine göre de kurumların aktifleştirdikleri ilk tesis ve taazzuv giderlerinin mukayyet değerleri üzerinden eşit miktarlarda ve beş yıl içinde itfa olunması gerekmektedir.

İş ve piyasa etüdü ile proje ve fizibilite raporlarının hazırlanması ile ilgili giderler, şirket esas mukavelesinin hazırlanması için yapılan giderler, kuruluşla ilgili seyahat giderleri, aynı sermaye konması halinde aynı sermaye ile ilgili olarak ekspertiz için ödenen mahkeme harçları ve bilirkişi ücretleri, kuruluş genel kurul toplantısı için yapılan giderler, hisse senedi ihraç giderleri, yeni malların ve işletmenin tanıtılması için yapılan reklam ve tanıtma giderleri, kurumun hukuki kuruluşunu tamamladığı günden normal faaliyetine başladığı ana kadar yapılan genel idare gideri nitelikindeki giderler, işçi ve personelin eğitim giderleri ve benzerleri kuruluş ve örgütlenme giderleri kapsamında değerlendirilebilecek giderlerdir. İmalatçı bir kurumun tüm tesislerini kuruluş ve normal faaliyete geçtiği ana kadar yapılan giderler, kurumun ilk tesis ve taazzuv giderleri olarak kabul edilmektedir.

Bu itibarla, adı geçen şirketçe normal faaliyete geçinceye kadar yapılan benzer nitelikteki giderlerin kuruluş ve örgütlenme giderleri olarak aktifleştirilmesi icap etmektedir. Ancak, doğrudan meyve ağaçlarının yetiştirilmesine ilişkin olan giderlerin bu ağaçlara ilişkin yapılmakta olan yatırımlar hesabında izleneceği tabiidir. Aktifleştirilen ilk tesis ve taazzuv giderleri, ağaçların erken hasat dönemi de dahil olmak üzere ürün vermesi ve normal faaliyete başlanmasından sonra mukayyet değerleri üzerinden beş yılda ve eşit miktarlarda amortismana tabi tutulacaktır.

VUK.nun 275. maddesinde "İmal edilen emtianın (Tam ve yarı mamul mallar) maliyet bedeli aşağıda yazılı unsurları ihtiva eder:

.....

Mükellefler, imal ettiğleri emtianın maliyet bedellerini yukarıdaki unsurları ihtiva etmek şartıyla diledikleri usulde tayin edebilirler." hükmü yer almaktadır.

Yukarıda yer verilen hüküm doğrultusunda, özelge talep formunda belirtilen giderlerden, henüz fidan dikimine başlanmamış arazilere isabet eden kira giderleri, sigorta, güvenlik ve bekçi harcamaları, dikim ve fidan yetiştirmeye ile doğrudan ilgili olmayan personele ödenen ücretler, seyahat, telefon, yemek, temsil- ağrlama, binek aracı ve benzeri nitelikteki giderler genel idare gideri mahiyetinde olup söz konusu giderlerden mamule pay verilmesi ihtiyari bulunmaktadır."

**Diğer bir husus, 50 yıllık tarım arazi kiralaması işlemi üzerinden değerlendirilme yapılması olmaktadır.**

**Bilindiği üzere, Tek düzen Hesap Planına göre,** İmtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıldığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler dolayısıyla yapılan harcamaları **260-Haklar Hesabına** kayıt ile izlenilmektedir. Haklar, maliyet değeri ile muhasebeleştirilir. Ülkemizdeki vergi mevzuatına göre, hakların elde edilebilmesi için yapılan bütün harcamalar, durumuna göre (değer artırıcı, kullanım ömrünü uzatıcı mahiyette olmak üzere) maliyete eklenir ya da genel giderler olarak kaydedilmektedir.

Edinilen haklar, maliyet bedelleri ile hesaba borç kayıt edilir. Yararlanma süreleri belirlenmiş ise bu süre, yararlanma sürelerinin belli olmaması durumunda 5 yıllık sürede eşit taksitlerle ifta olunarak yok edilirler.

Hakların edinim ve kullanımında, kira sürelerine koşut olarak doğrudan doğruya kira ödemelerinin yapılması öngörmüşse, her yıl için yapılan kira ödemelerinin, ilgili dönem kazancı ile ilişkilendirilmesi gerekeceği de tabiidir.

**GİB tarafından, üst hakkı tesis edilen arazi üzerinde yapılan tesislerin ve bu tesislere ait ekipmanların aktifleştirilmesi ve iftası hakkında verilen 13.11.2017 tarih ve 27575268-105[313-2014-377]-447198 sayılı özelde de konuya ışık tutacak mahiyette aşağıdaki değerlendirmeler yapılmıştır.**

".....

- ...Başkanlığı tarafından 31.05.2011 tarihinde ön yeterlilik ihalesi yapılan "... İşi"nin şirketinizin uhdesinde kaldığı ve söz konusu işin toplam 1550 yataklı bir Entegre Sağlık Kampüsü yatırımı kapsadığı,

- Sağlık Bakanlığı ile 27.06.2013 tarihi itibarıyla ana proje sözleşmesinin imza altına alındığı, bu kapsamında mülkiyeti Hazine'ye ait taşınmaz üzerine 29 yılına şirketine üst hakkı tesis edilerek tapuya tescil edildiği,

- Üst hakkı için herhangi bir bedel ödenmeyeceği, söz konusu sözleşme çerçevesinde tesislerin tamamlanmasını müteakip Sağlık Bakanlığının 25 yıl süreyle kiralanacağı,

- Üst hakkı süresinin (29 yıl) tamamlanmasından sonra taşınmaz ve üzerindekilerin doğrudan Hazine'ye devredileceği, hususlarından bahisle, taşınmaz üzerine tesis edilecek üst hakkının, yapılacak sağlık tesislerinin yapım işinin KDV mevzuatı karşısındaki durumu ile 29 yıl süreyle tesis edilecek üst hakkının, sağlık tesislerinin ve ilgili ekipmanların hangi bedel üzerinden ne şekilde iffa edilmesi gerektiği hakkında Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

## I- 3065 SAYILI KATMA DEĞER VERGİSİ KANUNU UYGULAMASI:

.....

Buna göre, Sağlık Bakanlığınca şirketinize ihale edilen ... işi projesinin inşası ile ilgili olmak üzere yatırım döneminde şirketinize yapılacak teslim ve hizmetler, Katma Değer Vergisi Kanununun geçici 29uncu maddesi ve KDV Genel Uygulama Tebliğinde öngörülen şartların sağlanmış olması halinde KDV'den istisna olacaktır.

## II- 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU UYGULAMASI:

### A- BAĞIMSIZ VE SÜREKLİ ÜST HAKKI KURULARAK İNŞA EDİLEN TESİS VE BU TESİSE AİT EKİPMANLARIN AKTİFLEŞTİRİLMESİ BAKIMINDAN

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun;

- (704/2) maddesinde, tapu kütüğünde ayrı sayfaya kaydedilen bağımsız ve sürekli hakların, taşınmaz (gayrimenkul) mülkiyetinin konusunu oluşturacağı,

- 726 ncı maddesinde, bir üst irtifakına dayalı olarak başkasına ait bir arazinin altında veya üstünde sürekli kalmak üzere inşa edilen yapıların mülkiyetinin irtifak hakkı sahibine ait olduğu,

- 826 ncı maddesinde, bir taşınmaz malikinin üçüncü kişi lehine arazisinin altında veya üstünde yapı yapmak veya mevcut bir yapıyı muhafaza etmek yetkisi veren bir irtifak hakkı kurabileceği, aksi kararlaştırılmış olmadıkça bu hakkın devredilebileceği ve mirasçılara geçebileceğ, üst hakkı bağımsız ve sürekli nitelikte ise üst hakkı sahibinin istemi üzerine tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilebileceği ve en az otuz yıl için kurulan üst hakkının sürekli nitelikte olduğu,

- 827 ncı maddesinde, üst hakkının içerik ve kapsamıyla ilgili olarak düzenlenen resmî senedin herkes için bağlayıcı olduğu,

- 828 inci maddesinde, üst hakkı sona erince yapıların arazi malikine kalacağı ve arazinin bütünleyici parçası olacağı, bağımsız ve sürekli üst hakkı tapu kütüğüne taşınmaz olarak kaydedilmişse üst hakkı sona erince bu sayfanın kapatılacağı,

- 998 inci maddesinde, tapu sicilne taşınmaz olarak; araziler, taşınmazlar üzerindeki bağımsız ve sürekli haklar ile kat mülkiyetine konu olan bağımsız bölümlerin kaydedilebileceği, süreklilik koşulunun gerçekleşmesi için hakkın süresiz veya en az otuz yıl süreli olması gereği,

- 1008 inci maddesinde, taşınmaza ilişkin olarak mülkiyet hakkının, irtifak haklarının, taşınmaz yüklerinin ve rehin haklarının tapu kütüğüne tescil edileceği

hüküm altına alınmıştır.

Buna göre, üst hakkı;

- Kurulması ve kütüğe tescil şekli bakımından irtifak hakkı olan üst hakkı (MK. 726 ncı madde),

- Bağımsız ve sürekli (müstakil ve daimi) hak olan üst hakkı (MK. 826 ncı madde)

olmak üzere iki ayrı şekilde değerlendirilmektedir. İrtifak hakkı olan üst hakkı, tapu kütüğüne tescil ile kurulmakta olup, üst hakkı sahibine yapı üzerinde irtifaka bağlı bir mülkiyet hakkı sağlamaktadır.

Müstakil ve bağımsız nitelik kazanmayan üst hakkı tesisi, sadece taşınmaz malın tapu kütüğü sayfasının "İrtifak Hakları" sütununda irtifak hakkı şeklinde üst hakkı olarak tescil edilmek suretiyle kurulabilmektedir.

Müstakil ve daimi nitelikte olan üst hakkının, bir taşınmaz mal gibi ayrı bir tapu kütük sayfasına kaydedilebilmesi için; üst hakkı sahibinin istememin olması, üst hakkının en az otuz yıl müddetle tesis edilmiş bulunması ve devir-temliki ile aynı hak tesisi konusunda herhangi bir kısıtlılık getirilmemiş olması gerekmektedir.

Ayrıca, üst hakkı konusu olan bina inşa edilmiş ise bu irtifakın bina üzerinde sağladığı mülkiyet de, tabi olduğu irtifakın ayrı sahifeye kaydedilmiş olması ve gayrimenkul gibi muamele görmesi dolayısıyla bir gayrimenkul mülkiyeti gibi devredilmekte, rehnedilmekte ve mahiyetinin müsaade etiği haklarla kayıtlanabilmektedir.

Diğer taraftan, 6428 sayılı Sağlık Bakanlığınca Kamu Özel İş Birliği Modeli ile Tesis Yaptırılması, Yenilenmesi ve Hizmet Alınması ile Bazı Kanun ve Kanun Hükümünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 1inci maddesinde, bu Kanunun amacının; ihale ile özel hukuk hükümlerine göre, kamu özel iş birliği modeli çerçevesinde; Sağlık Bakanlığı ve bağlı kuruluşlarınca yapılmasına ihtiyaç duyulan tesislerin, ön proje, ön fizibilite raporu ve belirlenecek temel standartlar çerçevesinde, Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazlar üzerinde sözleşmede belirtilen sabit yatırım dönemi hariç otuz yılı geçmemek üzere bağımsız ve sürekli nitelikte üst hakkı tesis edilmek suretiyle yaptırılması, mevcut tesislerin yenilenmesinin sağlanması ve bu projeler için alınacak danışmanlık, araştırma geliştirme hizmetleri ile ileri teknoloji ya da yüksek mali kaynak gerektiren bazı hizmetlerin görürlmesine ilişkin usul ve esasları belirlemek olduğu hükmeye bağlanmıştır.

Yine aynı Kanunun;

- 1inci maddesinde, bu Kanun uygulamasında;
  - "Kullanım bedeli"nin, bedelin bir unsuru olup tesislerin kullanımı karşılığında dönemsel olarak idare tarafından yükleniciye ödenen ve sözleşmede belirlenen bedeli,
  - "Tesis"in, sözleşme hükümlerine göre yüklenici tarafından yapılan ve Bakanlığın ve bağlı kuruluşlarının kanunla tanımlanan görev ve yetkileri ile ilgili iş ve işlemlerini yerine getirmek için kullanacağı bina ve yapıları,
  - "**Üst hakkı sözleşmesi**"nin, tesislerin ve ticari hizmet alanlarının Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazlar üzerinde yaptırılması için, bu taşınmazlar üzerinde yüklenici lehine bedelsiz olarak sözleşmede belirtilen sabit yatırım dönemi hariç otuz yılı geçmemek şartıyla, **bağımsız ve sürekli nitelikte üst hakkı tesis edilmesi amacıyla düzenlenecek sözleşme ve eklerini**"

ifade ettiği,

- 2nci maddesinde, Sağlık Bakanlığı ve bağlı kuruluşlarının; ön proje, ön fizibilite raporu, temel standartlar ile ihale dokümanı ve sözleşme hükümleri çerçevesinde, Maliye Bakanlığınca yüklenici lehine bedelsiz olarak tesis edilecek bağımsız ve sürekli nitelikteki üst hakkı sözleşmesinde belirtilen şartlarla Hazinenin özel mülkiyetindeki taşınmazları üzerinde, sözleşmede belirlenecek bedel karşılığında tesis yaptırabileceği,

- 12nci maddesinde, 7/5/1987 tarihli ve 3359 sayılı Sağlık Hizmetleri Temel Kanununun ek 7nci maddesinin yürürlükten kaldırılmış olduğu ve mevzuatta 3359 sayılı Kanunun ek 7nci maddesine yapılan atıfların bu Kanuna yapılmış sayılacağı

hükme bağlanmıştır.

Öte yandan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262 nci maddesinde maliyet bedelinin iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya hukuki değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği, 269 uncu maddesinde de iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği ve gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatının, tesisat ve makinelerin, gemiler ve diğer taşılarda ile gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği huküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan açıklamalar dikkate alındığında, şirketiniz lehine tesis edilmiş bağımsız ve sürekli nitelikte olan üst hakkı kapsamında yapılan ve mülkiyeti şirketinize ait olan tesis ve ilgili ekipmanların maliyet bedeli ile değerlendirerek aktifleştirilmesi gerekmektedir.

## **B- BAĞIMSIZ VE SÜREKLİ ÜST HAKKI KURULARAK İNSA EDİLEN TESİS VE BU TESİSE AİT EKİPMANLARIN KİRALANMASI VE DEVİRİ BAKIMINDAN**

6428 sayılı Kanunun 7 nci maddesinde, bu Kanuna göre idare ile yüklenici arasında imzalanan yapımla sözleşmesi süresi sonunda yerleşkenin, her türlü borç ve taahhütten arı, bakımlı, çalışır ve kullanılabilir durumda bedelsiz olarak kendiliğinden idareye geçeceği düzenlenmiştir.

213 sayılı Kanunun mükerrer 290 inci maddesinde ise;

- Finansal kiralamanın, kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devredilip devredilmemiğine bakılmaksızın, bir iktisadî kıymetin mülkiyetine sahip olmaktan kaynaklanan tüm riskler ile yararların kiracıya bırakılması sonucunu doğuran kiralamalar olduğu ve kiralama işleminde;

- İktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda kiracıya devredilmesi,
- Kiracıya kira süresi sonunda iktisadî kıymeti rayiç bedelinden düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınması,
- Kiralama süresinin, iktisadî kıymetin ekonomik ömrünün %80'inden daha büyük bir bölümünü kapsaması veya
- Sözleşmeye göre yapılacak kira ödemelerinin bugünkü değerlerinin toplamının, iktisadî kıymetin rayiç bedelinin %90'ından daha büyük bir değeri oluşturması

hallerinden herhangi birinin varlığı durumunda, bu kiralama işleminin finansal kiralama kabul edileceği,

- Arazi, arsa ve binalarla ilgili kiralama sözleşmelerinin, sadece, sözleşmede kira süresi sonunda mülkiyet hakkının kiracıya devri öngörülüse veya kiracıya kira süresi sonunda kiralama konusu gayrimenkulu düşük bir bedelle satın alma hakkı tanınmışsa finansal kiralama olarak değerlendirileceği,

- Kiralayan tarafından sözleşmeden doğan alacakların, kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı, kiralama konusu iktisadî kıymetin ise, bu iktisadî kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirileceği,

- İktisadi kıymetin net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadî kıymetin iz bedeliyle değerlendirileceği ve aradaki farkın iktisadî kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulacağı,

- Kiralayan tarafından aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkın, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirileceği,

- Kiralayanın finansal kiralamaya konu iktisadî kıymetin üretimini veya alım satımını yapması halinde, iktisadî kıymetin net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedelin dikkate alınacağı ve rayiç bedel ile

maliyet bedeli arasındaki farkın, normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak işleme tabi tutulacağı,

- Kira ödemelerinin; sözleşmeye göre, kira süresi boyunca yapılması gereken kira ödemeleri olduğu ve kira süresi sonunda, kiralama konusu iktisadî kıymetin kalan değerine ilişkin bir taahhüt olması halinde bu değerin de kira ödemesi kabul edileceği,

- Kira ödemelerinin bugünkü değerinin, kira ödemelerinin, sözleşme tarihinde kiralamada kullanılan faiz oranının dikkate alınması suretiyle hesaplanan bugünkü değerlerinin toplamı olduğu, kiralamada kullanılan faiz oranı tespit edilemiyorsa, kiracının kiralamaya konu iktisadî kıymeti satın almak için aynı vade ile alması gereken borç için katlanacağı faiz oranının bu değerin tespitinde kullanılacağı,

- Kiralamada kullanılan faiz oranının; kira ödemeleri ile garanti edilmemiş kalan değer toplamının bugünkü değerini, kiralamaya konu iktisadî kıymetin rayiç bedeline eşitleyen iskonto oranı olduğu öngörülmüştür.

Mezkûr maddenin uygulama usul ve esaslarına ilişkin açıklamalar ise 319 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yapılmış olup, Tebliğin (II-A) bölümünde, finansal kiralama işleminde kiralayan tarafın yapması gereken değerlendirme ve amortisman işlemlerine yönelik açıklamalara yer verilmiştir.

Genel Tebliğin bahse konu bölümünde yukarıda yer verilen değerlendirme hükümlerine ilave olarak;

- Kiralama konusu iktisadi kıymetin net aktif bilanço değerinden, kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu oluşan tutarın pozitif olması durumunda ise, pozitif farkın finansal kiralama şirketi tarafından amortismana tabi tutulacağı (Örneğin, net bilanço aktif değeri veya fatura tutarı 100 milyar lira, kira ödemelerinin net bugünkü değeri 95 milyar lira ise, 5 milyar lira pozitif fark finansal kiralama şirketi tarafından amortismana tabi tutulacaktır.) ve amortisman ayırma işleminin Vergi Usul Kanunu ve ilgili genel tebliğlerde bu iktisadi kıymet için tespit edilmiş oranlarda ve sürelerde yapılacağı,

- Aktifleştirilen alacak tutarının reeskonta tabi tutulmasının mümkün bulunmadığı,

- Kiralayan şirketler tarafından iktisadi kıymetin satın alınmasında Türk Lirası veya döviz cinsinden kredi kullanılmış ise, ilk yıl için ödenen kur farkları ve faiz giderlerinin, sözleşme yapılmasıından önce kıymetin maliyetine ilave edilebilecek olması halinde maliyet bedeline ilave edileceği, aksi halde ve diğer yıllarda ise gider kaydedileceği,

belirtilmiştir.

Diğer yandan, kamu özel iş birliği uygulamalarının muhasebe işlemlerinin devlet kurumları açısından nasıl kaydedileceği konusunda Muhasebat Genel Müdürlüğü tarafından hazırlanan ve 08.07.2015 tarih ve 29410 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 45 Sıra Numaralı Muhasebat Genel Müdürlüğü Genel Tebliğinin;

.....

açıklamalarına yer verilmiş ve Tebliğin 11inci maddesinde Yap-Kirala-Devret modelinde varlık ve yükümlülük kayıtlarının nasıl düzenleneceği açıklanmıştır.

Bu itibarla, aktifleştirilen söz konusu tesis ve ilgili ekipmanların Sağlık Bakanlığına kiralanıp, kira süresi sonunda sözleşmeye konu bu kıymetlerin ilgili Bakanlığa devredilmesi işlemlerinin 213 sayılı Kanunun mükerrer 290 inci maddesinde yer alan "*Iktisadî kıymetin mülkiyetinin kira süresi sonunda*

"kiracuya devredilmesi" şartını sağlıyor olması nedeniyle anılan madde uyarınca finansal kiralama olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan söz konusu kiralama sözleşmesi kapsamında;

- Tesis ve ekipmanların kullanımı karşılığında doğan alacakların, kiralama süresi boyunca yapılacak kira ödemelerinin toplam tutarı ile değerlendirmesi,

- Kiralama konusu kıymetlerin ise, net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutar ile değerlendirmesi, net bilanço aktif değerinden kira ödemelerinin bugünkü değerinin düşülmesi sonucu bulunan tutarın sıfır veya negatif olması halinde, iktisadî kıymetlerin iz bedeliyle değerlendirerek aradaki farkın iktisadî kıymetin elden çıkarılmasından elde edilen kazançlar gibi işleme tâbi tutulması, farkın pozitif olması durumunda ise aradaki farkın şirketiniz tarafından genel hükümler çerçevesinde amortismana tabi tutulması,

- Kiralamaya konu kıymetleri oluşturan iktisadî kıymetlerden üretimi bizzat şirketinizce yapılanlarda, bunların net bilanço aktif değeri olarak rayiç bedelinin dikkate alınması ve rayiç bedel ile maliyet bedeli arasındaki farkın, normal bir satış işleminden elde edilen kâr veya zarar olarak işleme tâbi tutulması,

- Aktifleştirilen alacak tutarı ile kira ödemelerinin bugünkü değeri arasındaki farkın, gelecek dönemlere ait faiz geliri olarak pasifleştirilmek suretiyle değerlendirmesi,

- Kira ödemelerinin bugünkü değerinin hesabında, sözleşme tarihinde, kiralamada kullanılan faiz oranının dikkate alınarak işlem yapılması, ancak kiralamada kullanılan faiz oranı tespit edilemiyorsa, kiracının kiralamaya konu iktisadî kıymeti satın almak için aynı vade ile alması gereken borç için katlanacağı faiz oranının bu değerin tespitinde kullanılması,

- Aktifleştirilen alacak tutarlarının reeskonta tabi tutulmaması,

- Şirketiniz tarafından kiralamaya konu tesislerin satın alınmasında Türk Lirası veya döviz cinsinden kredi kullanılmış ise ilk yıl için ödenen kur farklıları ve faiz giderlerinin sözleşme yapılmasından önce kıymetin maliyetine ilave edilebilecek olması halinde maliyete ilave edilmesi, aksi halde ve diğer yıllarda ise gider kaydedilmesi gerekmektedir."

**GİB tarafından verilen 01.03. 2018 tarih ve 11395140-105[269-2014/VUK1-18590]-209572 sayılı özelde ise benzer bir işlem, aşağıdaki gibi değerlendirilmiş bulunmaktadır.**

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuz ile; tarla vasıflı ve tamamı Hazine adına kayıtlı arazinin Şirketiniz lehine 29 yıl süre ile verilen üst hakkı niteliğindeki irtifak hakkının ... tarihinde resmi senet düzenlenerek tapuya tescil edildiği, söz konusu irtifak hakkı kapsamında anılan arazi üzerinde konusu yem bitkileri yetiştirciliği olan bitkisel zirai üretim ve kurulan hayvancılık tesisinde çiğ süt üretiminin gerçekleştirildiği, arazi üzerinde kurulmuş olan yapı ve tesislerin süre bitiminde mevcut halleriyle Hazineye intikal edeceği, irtifak hakkı bedelinin yıllık ve her yıl farklı olarak belirlendiği ve elde edilen hasıllattan belli bir oranda da pay verildiği belirtilerek, irtifak hakkı olarak yıllık belirlenen tutarların ilgili yılın kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınıp alınmayacağı, özel maliyet olarak aktifleştirdiğiniz bina ve sabit yapı ve tesislerin özel maliyet bedeli olarak mı, yoksa bina ve tesis olarak aktifleştirilerek amortisman yoluyla mı itfa edileceği, amortisman yoluyla itfa edilmesi durumunda bu zamana kadar özel maliyet bedeli olarak dikkate alınan iktisadi kıymetlerin kalan değerlerinin faydalı ömrün kalan süresinde eşit olarak itfa edilmesinin mümkün olup olmadığı hususunda Başkanlığımızdan görüş talep edilmektedir.

4721 sayılı Türk Medeni Kanununun;

.....

hüküm altına alınmıştır.

Bu bağlamda, üst hakkı;

- Kurulması ve kütüge tescil şekli bakımından irtifak hakkı olan üst hakkı (TMK madde 726),
- Bağımsız ve sürekli (müstakil ve daimi) hak olan üst hakkı (TMK madde 826) olmak üzere iki ayrı şekilde değerlendirilmektedir.

İrtifak hakkı olan üst hakkı, tapu kütüğüne tescil ile kurulmakta olup, üst hakkı sahibine yapı üzerinde irtifaka bağlı bir mülkiyet hakkı sağlamaktadır. Müstakil ve bağımsız nitelik kazanmayan üst hakkı tesisi, sadece taşınmaz malın tapu kütüğü sayfasının "İrtifak Hakları" sütununda irtifak hakkı şeklinde üst hakkı olarak tescil edilmek suretiyle kurulabilmektedir.

Müstakil ve daimi nitelikte olan üst hakkının, bir taşınmaz mal gibi ayrı bir tapu kütük sayfasına kaydedilebilmesi için; üst hakkı sahibinin istemini olması, en az 30-en fazla 100 yıl müddetle tesis edilmiş bulunması ve devir-temlik ile aynı hak tesisi konusunda herhangi bir kısıtlılık getirilmemiş olması gerekmektedir.

Sonuç itibariyle öğretide, üst hakkı sahibinin bina üzerindeki mülkiyetinin, bunu sağlayan irtifak hakkından ayrı ve müstakil bir mevcudiyeti bulunmadığı, bu mülkiyetin arazideki irtifakın bina üzerinde sağladığı bir yetkiden ibaret olduğu, bina üzerindeki mülkiyetin bunu sağlayan irtifaka ayrılmaz şekilde bağlı ve onun mukadderatına tabi olduğu, üst hakkının sona ermesi üzerine mülkiyet hakkına ilişkin olarak Medeni Kanunun 726 ncı maddesi ile tanımlı olan istisna ortadan kalkacağı için inşaatın artık arazisinin mülkiyetine tabi olacağı kabul edilmiştir.

Diger taraftan, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun;

- 262 ncı maddesinde, maliyet bedelinin, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veya hukut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade ettiği,
- 269 uncu maddesinde, iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile değerlendirileceği; bu Kanuna göre, gayrimenkullerin mütemmim cüzüleri ve teferruatı, tesisat ve makinalar, gemiler ve diğer taşıtlar ile gayrimaddi hakların gayrimenkuller gibi değerlendirileceği,
- 313 üncü maddesinde, işletmede bir yıldan fazla kullanılan ve yıpranmaya, aşınmaya veya kıymetten düşmeye maruz bulunan gayrimenkullerle 269 uncu madde gereğince gayrimenkul gibi değerlendirilen iktisadi kıymetlerin, alet, edavat, mefrusat, demirbaş ve sinema filmlerinin birinci kısımdaki esaslara göre tespit edilen değerinin bu Kanun hükümlerine göre yok edilmesinin amortisman mevzuunu teşkil edeceği,
- 320 ncı maddesinde, her yılın amortismanının ancak o yıla ait değerlendeme nazara alınabileceği, amortismanın herhangi bir yıl yapılmamasından veya ilk uygulanan nispetten düşük bir hadle yapılmasından dolayı amortisman süresi uzatılmayacağı,

hükme bağlanmıştır.

Ayrıca, mezkür Kanunun 315 inci maddesinin verdiği yetkiye istinaden amortismana tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak "Faydalı Ömür ve Amortisman Oranları" Bakanlığımızca tespit edilerek; 339, 365, 389, 399, 406, 418, 439 ve 458 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğleri ile değişik 333 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği eki liste (Amortisman Listesi) ile açıklanmıştır. Bahse konu Genel Tebliğin;

- (2) No.lu bölümünde, Tebliğe ekli listenin 1-6 bölümleri arasında genel sınıflamaların yapılarak amortismana tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömrleri ve amortisman oranlarının tespit edildiği, listenin diğer bölümlerinde ise sektörler itibarı ile kullanılan amortismana tabi iktisadi kıymetlerin faydalı ömrleri ve amortisman oranlarının belirlendiği, mükelleflerin uygun amortisman oranlarını tespit ederken öncelikle, sektörel bazda tespit edilen amortisman oranlarını dikkate alacakları, bu ayrımlarda bulunmayan amortismana tabi iktisadi kıymetler için uygulanacak oranları, genel sınıflamada yer verilen oranlara göre tespit edecekleri,
- (4) No.lu bölümünde, listedeki herhangi bir sınıflamada yer almayan amortismana tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranları için mükelleflerin müracaatları üzerine Bakanlığımızca belirlenecek süre ve oranlar üzerinden amortisman ayrılabileceği belirtilmiştir.

Göründüğü üzere amortisman ayırmak ihtiyacı bir hak olup, ayrılması gereken yılda ayrılmayan amortismanlar sonraki yıllarda ayrılamaz.

Buna göre;

1- Üst hakkı tapu siciline ister kayıt isterse tescil edilmiş olsun, üst hakkı kapsamında inşa edilecek yapıların (idare binaları, fabrika binaları, tesis vb.) maliki üst hakkı sahibi olacağından, inşa edeceğiniz yapılar için yapacağınız harcamaları maliyet bedeli üzerinden aktifleştirmeniz gerekmektedir.

Dolayısıyla, mülkiyeti Hazineye ait bir arsa üzerine 29 yılına irtifak hakkı kapsamında inşa edilen tesislerin mülkiyeti üst hakkı sahibi olan şirketinizde olduğundan, söz konusu tesisler ve bünyesindeki iktisadi kıymetlerin maliyet bedeli ile değerlenderek aktifleştirilmesi ve söz konusu maliyet bedellerinin yukarıda yer verilen açıklamalar çerçevesinde mezkür amortisman listesinde öngörülen faydalı عمر ve amortisman oranları dikkate alınarak itfa edilmesi icap etmektedir.

Listede yer almayan amortismana tabi iktisadi kıymetlere uygulanacak amortisman oranlarının belirlenmesi için Maliye Bakanlığı (Gelir İdaresi Başkanlığına) müracaat edilmesi gereği tabiidir.

2-) Bitkisel üretim ve çiğ süt üretimi için inşa edilen yapılar ile tesislerin amortisman yoluyla itfa edileceği göz önüne alındığında, bu zamana kadar özel maliyet bedeli olarak dikkate alınan iktisadi kıymetlerin kalan değerlerinin faydalı ömrün kalan süresinde eşit olarak itfa edilmesi mümkün bulunmamaktadır.

3- Bahse konu tesis ve bünyesindeki iktisadi kıymetlerin faydalı ömrünün üst hakkı süresinden daha fazla olması durumunda, bunların (şirketinizin aktifinde kalmaya devam edenler hariç) henüz itfa edilememiş giderleri üst hakkının herhangi bir nedenle sona erdiği yılda bir defada gider yazılmak suretiyle itfa edilecektir.

4- Hazineye ait bir arsa üzerine 29 yılına irtifak hakkı kurulması için yapılan ödemelerin sözleşmede sabit olarak belirlenmemesi, baştan kesin bir tutarının belli olmaması, bedellerin yıllık olarak ödenmesi ve bu bedellerin her yıl değişmesi göz önüne alındığında, bu nitelikteki ödemelerinizin amortisman yoluyla itfası mümkün olmayıp ilgili yılda kazancın tespitinde dikkate alınması mümkündür.”

#### **Gayri Maddi Hak (Serbest Dolaşım Hakkı) İktisabı ve Vergisel Yükümlülüklerde Yönetik Değerlendirmeler**

KVK'nın 1'inci maddesine göre, anılan maddede sayılan kurumların kazançları kurumlar vergisine tâbi olup, kurum kazancı gelir vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşturmaktadır. Aynı Kanun'un 3'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında “(2) Dar Mükellefiyet: Kanunun 1. maddesinde sayılı kurumlardan kanuni ve iş merkezlerinin her ikisi de Türkiye'de bulunmayanlar, sadece Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirilirler.” denilmiştir. Dar mükellefiyet mevzuuna alınan kurum kazançları aynı maddenin 3. fıkrasında bentler halinde sayılmış olup, 4., 5., ve 6'ncı fıkrasında ise, “(4) Bu maddede belirtilen kazanç ve iratlar ile gelir unsurlarının Türkiye'de elde edilmesi ve Türkiye'de daimi temsilci bulundurulması konularında, 31/12/1960 tarihli ve 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri uygulanır. (5) Kanuni Merkez: Vergiye tabi kurumların kuruluş kanunlarında, tüzüklerinde, ana statülerinde veya sözleşmelerinde gösterilen merkezdir. (6) İş merkezi: İş bakımından işlemlerin filen toplandığı ve yönetildiği merkezdir.” hükmü yer almaktadır.

Bu açıklamalar bağlamında, KVK'ya göre; bir kurumun dar mükellefiyet esasına göre vergiye tabi tutulabilmesi için, aşağıda belirtilen şartların bir arada bulunması gerekmektedir.

- Dar mükellefiyet esasına göre vergilendirilecek kurumun, KVK'nın 1'inci maddesinde belirtilen kurumlardan biri olması;
- Bu kurumun kanuni merkez ve iş merkezinin Türkiye'de bulunmaması;
- Yukarıda ki şartlara haiz kurumun Türkiye'deki faaliyetleri sonucu, GVK'nın 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarından birine giren kazanç ve irat elde etmesi;

gerekir.

Bu şartları sağlayan ve dar mükellef olarak kabul edilen mükelleflerin vergilendirilecek kurum kazancı Türkiye'deki faaliyet ve elde edilen kazançla sınırlıdır.

Dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesinde; yıllık beyan esası, özel beyan ve kaynakta vergi kesintisi yapılmak suretiyle vergilendirme esası olmak üzere, üç esasa göre vergileme yapılmaktadır.

Dar mükellefiyete tabi kurumların kazancının vergilemesinde genel kural yıllık beyan esasıdır. Yani, dar mükellefiyete tabi kurumların, bir hesap dönemi içinde değişik kaynaklardan elde ettikleri kazançların, yıllık kurumlar vergisi beyannamesinde birleştirerek beyan edilmesi ve bu beyan üzerine vergilendirme yapılması asıldır. Ancak, vergi güvenliği, vergileme tekniği ve sair nedenlerle dar mükelleflerin vergilemesinde sapma yapılarak, yıllık beyan esasının dışında da vergileme yapılması gerekmıştır. Bu bakımından; dar mükellefiyette “Yıllık Beyan Esası”na göre vergilemeye ilave olarak “Özel Beyan Esası” ve “Vergi Kesintisi” yapılması esasları da kabul edilmiştir.

Dar mükellef bir kurumun Türkiye'de ticari kazanç elde etmiş sayılabilmesi için; KVK'nın 3'üncü maddesinin a fikrasına göre, Türkiye'de VUK'a göre işyerinin olması veya daimi temsilci bulundurması ve kazancında bu yerlerde veya daimi temsilciler vasıtasyyla yapılan işlerden sağlanmış olması gerekmektedir. Yine, dar mükellefiyete tabi yabancı kurumun zirai kazanç elde edebilmesi için, Türkiye'de zirai işletmesinin bulunması gerekmektedir. Bu zirai işletmeden elde edilen kazanç ise GVK'daki ticari kazancın tespitine ilişkin hükümler çerçevesinde tespit edilir. Yani, yabancı kurumun Türkiye'de bulunan ve VUK'un 156'ncı maddesinde belirtilen işyeri kapsamı dâhilinde zirai işletmeden ticari kazanç hükümlerine göre tespit edilen kazançları, Türkiye'de kurumlar vergisine tabi olacaktır.

Dar mükellef kurumların, vergilendirilmesine ilişkin kabul edilen bir diğer vergilendirme esası özel beyan esasıdır. Dar mükellef kurumların özel beyan esasında vergilendirilmeleri, GVK'nın mükerrer 80 ve 82'nci maddelerinde sayılan unsurlarda kazanç elde edilmesi ile sınırlıdır. KVK'nın 26'ncı maddesinin 1'inci fikrasında göre, dar mükelleflerin vergiye tabi kazancının GVK'da yazılı diğer kazanç ve iratlardan (telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temlikî karşılığında alınan bedeller hariç) ibaret bulunması halinde, yabancı kurum veya Türkiye'de adına hareket eden kimse, bu kazançları elde edilme tarihinden itibaren onbeş gün içinde Kanun'un 27'nci maddesinde belirtilen vergi dairesine beyanname ile bildirmek zorundadır. Bunun yanında, yukarıda açıklandığı üzere dar mükellef yabancı kurumun Türkiye'de ticari veya zirai faaliyyette bulunması nedeniyle yıllık beyanname vermek zorunda olması durumunda, özel beyan esası geçerli olmayıp, kurumun özel beyan konusu olan kazancını da yıllık beyannamesine dâhil etmesi gerekmektedir.

Dar mükellefiyete tabi kurumların vergilendirilmesinde kabul edilen vergilendirme esaslarından sonucusu ise kaynakta vergi kesintisi esasıdır. Kaynakta vergi kesintisi yapılması esası; verginin tarh ve tahakkuku ile tâhsili bakımından, hem mükelleflere hem de vergi idaresine kolaylık sağlamaktadır. Ayrıca, vergi idaresi yönünden verginin emniyet altına alınması sağlanmış olmaktadır. Bu amaçla; KVK'nın 30'uncu maddesinde de, dar mükellefiyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisine ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir.

Dar mükellefiyet esasına tabi bulunan yabancı kurumların; Türkiye'de elde ettiği kazanç ve iratlardan yapılacak vergi kesintisi, KVK'nın 30'uncu maddesi hükmünde düzenlenmiştir. Adı geçen maddenin 1. fikrasında; “(1) Dar mükellefiyete tabi kurumların aşağıdaki kazanç ve iratları üzerinden, bu kazanç ve iratları avanslarda dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır.” hükmü yer almaktadır. KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamında yapılacak vergi kesintisi, esas itibarıyle dar mükellefiyete tabi bulunan kurumların Türkiye'de iş yeri veya daimi temsilci vasıtasyyla elde etmediği kazanç ve iratlarına ilişkindir. Yani, dar mükellef kurumun Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisinin bulunmadığı veya Türkiye'de işyeri veya daimi temsilci bulunmakla beraber, bu işyeri veya kanuni temsilci ile bağlantılı olmaksızın elde edilen kazanç ve iratlara ilişkindir. Çünkü dar mükellef kurumların Türkiye'de işyerinde veya daimi temsilci vasıtasyyla elde ettikleri kazanç ve iratlar, yukarıda açıklandığı üzere ve KVK'nın 14. ve 22'nci maddeleri dikkate alındığında, elde edildiği gelir unsuru itibarıyle ticari kazanç olarak değerlendirileceğinden, KVK'da düzenlenmiş olan bazı istisnai durumlar dışında, vergi kesintisi yapılmayacaktır.

Buna göre; dar mükellef kurumların Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcileri vasıtasyyla elde ettikleri kazançlarının tespitinde, KVK'nın 22'nci maddesinin 2'nci fikrası hükmü gereğince aksi

belirtilmediği takdirde tam mükellef kurumlar için geçerli olan hükümler uygulanmaka olup, işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla elde edilen kazançlar ticari kazanç olarak değerlendirilecektir.

Dar mükellef kurumların kaynakta kurumlar vergisi kesintisine konu teşkil edecek kazanç ve iratlarının belirlendiği KVK'nın 30'uncu maddesinde öncelikle genel olarak kesintiye tabi kazanç ve iratlari belirlemiş, bu genel yaklaşımın yanı sıra, adı geçen maddenin (2) numaralı fikrasında ise " Ticari veya zirai kazanca dâhil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtira, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temelliği karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fikrasında belirtilen kişilere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır" hükmü getirilerek gayrimaddi hakların satışı, devir ve temelliği karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedellerin, nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından vergi kesintisine tabi tutulacağı hukme bağlanmıştır.

Böylece, GVK'nın gayrimenkul sermaye iradını tanımlayan 70'nci maddesinde sayılmış olan gayrimenkul sermaye iradına konu teşkil eden söz konusu gayrimaddi hakların dar mükellef kurumlar tarafından kiraya verilmesinden elde edilecek iratlar zaten KVK'nın kapsamındayken, bu düzenleme ile bu hakların satış, devir ve temelliği karşılığında elde edilen gelirleri de KVK'nın 30'uncu maddesi kapsamına alınmıştır.

KVK'nın 30'uncu maddesine göre kaynakta vergi kesintisine tabi gayrimaddi haklar örnekleme yolu ile sıralanmış daha sonra da "...ve benzeri gayrimaddi haklar.." ibaresi ile yasada ismen sayılanlar dışında kalan ancak fikri bir caba ürünü ve üzerinde cisimlendiği mallardan farklı bir değer ifade eden benzeri kavramlar KVK'nın 30'uncu kapsamına alınmak istenmiştir. Dolayısıyla KVK 30'un düzenlenmesinde gayrimaddi hak kavramına girecek tüm olguların kavranması amaçlanmış ve bu kapsamda kabul edilen tüm hak ve mallar KVK kesintisine tabi tutulmuştur.

Örneğin, bir ilaca ilişkin Sağlık Bakanlığı'ndan alınan üretim izni ile izin alınması için ilacın geliştirilmesine yönelik yapılan harcamalar, gayrimaddi hak olarak KVK'nın 30'uncu madde düzenlemesi uyarınca kaynakta vergi kesintisine tabidir.

Benzer şekilde, akaryakıt dağıtım lisansı alabilmek için Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'na yapılan ödemelerin gayri maddi hak olarak aktifleştirilmesi ve amortismana tabi tutulması gerekiği gerekligi hususu GİB tarafından verilen bir özelde belirtilmiştir.

KVK'nın tam mükellefiyette vergi kesintisine ilişkin 15'inci maddesinde vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar tadadi olarak sayılmışken, dar mükellefiyette vergi kesintisine ilişkin 30'uncu madde de ise bu şekilde bir sınırlama yapılmamıştır. KVK'nın 30'uncu maddesine göre, vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar, bu kazanç ve iratları, dar mükellefiyeteye tabi kurumlara nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettiren gerçek veya tüzel kişilerdir.

Bu durumda; dar mükellefiyeteye tabi kurumlara kazanç veya iratları avanslarda dahil olmak üzere, nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenlerin gerçek veya tüzel kişi olması veya gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olup olmaması, vergi kesintisi yapma mükellefiyetleri yönünden önem taşımamaktadır. Kazanç veya iradı ödeyen veya tahakkuk ettirenler ister gerçek, isterse tüzel kişi olsun ya da gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi olsun veya olmasın her durumda vergi kesintisi yapmak zorundadırlar.

Yukarıda da belirtildiği üzere, vergi kesintisi yapmak zorunda olanlar, tam mükellef kurumlara avanslarda dâhil olmak üzere **nakden veya hesaben** yaptıkları ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapacaklardır.

Nakit olarak ödeme, bir değerin bir kişiden diğer bir kişiye para olarak veya parasal olarak transferini ifade etmektedir. Transferin mutlaka elden olmasına ise gerek yoktur. Nakden ödeme elden nakit ödemeyi kapsadığı gibi bir bankaya EFT veya havale yoluyla yapılan bir ifayı veya bir gerçek veya tüzel kişi adına posta yoluyla gönderilmeyi de kapsar. Nakden ödemeden parasal ödemeyi anlamamak gerekdir. Bir değer aktarımı para ile olabileceği gibi aynı olarak da gerçekleştirilebilir. Aynı ödemelerde de emsal bedel üzerinden kesinti yapılacağı tabiidir.

Hesaben ödeme ifadesi ise Kanun'un 30'uncu maddesinin (10) numaralı fikrasında göre; **kesintiye tabi kazanç ve iratları ödeyenleri hak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve**

**işlemleri ifade etmektedir.** Hesaben ödeme, kişinin mal varlığı dışında fiilen bir değer çıkmamakla birlikte, ödeme yapan bakımından bir değer kaybı olmakta, diğer bir ifade ile borçta artış sonucunda, ödeme yapan kişinin pasifinde bir çoğalma gerçekleşmektedir. Hesaben ödeme yapılan kişinin ise, mal varlığına doğrudan doğruya bir değer girmemekle birlikte, mal varlığında bir değer artışı olmaktadır.

Gayrimaddi haklar, **gayrimenkul olarak tapuya tescil edilen ile edebi- sınai nitelikteki imtiyaz, ihtira, telif, alametifarika ve ticaret unvanı gibi haklardır.** Gayrimaddi haklar sınırlı aynı haklar ile sınai ve edebi mülkiyet hakları olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır. Sınai ve edebi mülkiyet hakları da sınai, ticari ve fikri haklar olarak sınıflandırılmıştır. Bu sınıflandırmada maddesel olmayan hakların mahiyeti esas alınmıştır.

Bunun yanında, gayri maddi haklar; Türk vergi mevzuatında, gayrimenkul sermaye iradını tanımlayan GVK'nın 70'nci maddesinin 4,5 ve 6'ncı bentlerinde bahsi geçen haklardır. Bu haklar; maddededeki sırasıyla: gayrimenkul olarak tescil edilen haklar, arama, işletme ve imtiyaz hakları ve ruhsatları, ihtira berati, alametifarika, marka, ticaret unvanı, her türlü teknik resim, desen, model, plan, ile sinema ve televizyon filmleri, ses ve görüntü bantları, sanayi ve ticaret ve bilim alanlarında elde edilmiş bir tecrübeye ait bilgiler ile gizli bir formül veya imalat usulü üzerindeki kullanma hakkı veya kullanma imtiyazı gibi haklar ve telif hakları olarak sayılabilir.

OECD model vergi anlaşmalarının 12'nci maddesi, gayrimaddi haklardan elde edilen gelirlerin çifte vergilendirilmesinin önlemesi hükümlerine ayrılmıştır. Bu gelir unsuru anlaşmaya göre şu gelirleri kapsamaktadır: “..sinema filmleri, radyo- televizyon yayınlarında kullanılan filmler ve bantlar dahil olmak üzere edebi, artistik, bilimsel her nevi telif hakkının veya her nevi patentin, alametifarikanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin veya sınai, ticari, bilimsel tecrübe dayalı bilgi birikiminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı karşılığında ödenen her türlü bedel”. Bu paragraf ile GVK'nın 70. maddesinin 4, 5 ve 6. bentlerindeki gayrimaddi hak kavramları arasındaki tek fark, bu paragrafta “ gayrimenkul gibi tescil edilen yanı gayrimenkul mülkiyeti, intifa ve irtifak haklarının” yer almamasıdır.

1 seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde gayrimaddi haklar, imtiyaz, patent, lisans, ticari marka ve unvan gibi bir bedel ödenerek elde edilen bazı hukuki tasarruflar ile kamu otoritelerinin işletmeye belirli alanlarda tanıdığı kullanma, yararlanma gibi yetkiler olarak tanımlanmaktadır.

1 nolu Transfer Fiyatlandırması Genel Tebliğinde gayrimaddi haklar özellikleri nedeniyle ticari gayrimaddi haklar ve pazarlama amaçlı gayrimaddi haklar olmak üzere iki grup altında değerlendirilmektedir. Buna göre; ticari gayrimaddi haklar, bir malın üretiminde ya da bir hizmetin sağlanmasında kullanılan patentler, know-how, dizaynlar ve modeller ile müşterilere transfer edilen ya da ticari faaliyetin işletiminde kullanılan (ör. bilgisayar yazılım programları gibi), ticari varlık niteliğine sahip gayri maddi haklardır. Ticari gayri maddi haklar genellikle risk ve maliyet içeren araştırma ve geliştirme (Ar-Ge) faaliyetleri sonucu elde edilirler ve bu tür hakları geliştiren taraf genellikle bu faaliyetlere ilişkin olarak katıldığı giderleri geri kazanmaya ve ürün satışları, hizmet sözleşmeleri ya da lisans anlaşmaları yoluyla bu tür faaliyetlerinden bir getiri elde etmeyi amaçlamaktadır.

Dar mükellef kurumların tasarrufunda bulunan bu özellikli gayrimaddi hakların belli başlıcaları aşağıda kısaca açıklanmıştır.

**Royalty:** Royalty, işletme hakkına konu olabilen tescilli bir buluşun veya iktisadi kıymetin kullanım hakkının satın alınması veya kiralanması için kullanıcı firmaların ödemek zorunda oldukları bedeldir. Royalty anlaşmaları esas itibarıyle teknolojik ürünlerin veya bir buluşun kullanılması karşılığında ve kiralanması mukabilinde yapılmaktadır. Günümüzde royalty ödemeleri kavramı daha çok patent haklarının kiralanması ve yurt dışında mukim firmalarla yapılan teknik yardım ve yönetim anlaşmaları kapsamında yapılan ödemeler için kullanılmaktadır.

**Lisans:** Lisans terimi, berati bir başkasına ait olan bir malı yapmak, bir olanağı kullanmak veya bir teknik yöntemden faydalananmak üzere alınmış izin karşılığı kullanılır. Lisans sahibi işletmeci patent kapsamına giren sınai mülkiyet hakkını sürekli ya da geçici olarak kullanabilmektedir.

**Alameti Farika (Marka):** Her nevi emtiayı başkalarından ayırt etmek için kullanılan, maksada

elverişli bulunan işaretlerdir.

**İhtira Berati:** Sanayi ve sanayi ye ilişkin her çeşit yenilik, geliş ve buluştan yararlanma hakkı sadece bunları gerçekleştiren kişilere belirli ücretlerle verilir. Bu haktan yararlanmak devletten alınacak bir berat ile mümkün olur. Bu berata da ihtira berati denir.

**Know How (Teknik Bilgi):** Sinai mülkiyetle ilgili teknığın uygulanması ve bu teknığın kullanılmasına yarayan bilgi ya da üretim usulleridir. Yönetim bilgisi ve metod bilgisi olarak nitelendirilmektedir. Başka bir ifade ile know-how, bir üretim yöntemi ve bu yönetim hususunda şirketlerin sahip oldukları bilgi birikimini ifade etmekte olup, değeri olan gayrimaddi bir kıymettir.

**Teknik Yardım ve Yönetim Anlaşmaları:** Bir üretim tekniğinin kullanılmasına yönelik bir lisans anlaşması olabileceği gibi lisans anlaşmasının bir ileri boyutu olan ileri ve gizli teknik bilgilerin kullandırılmasını içeren know-how'ları da kapsayabilmektedir. Bu tür anlaşmalar lisans sözleşmelerine göre daha az maliyethidir. Çünkü kullanıcı firma üretim tekniğinin gelişmesine katkı sağlar ve bu bilgiyi teknik bilgiyi aldığı firma ile paylaşır.

5846 Sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'nun Fikir ve Sanat Eserleri Çeşitleri başlıklı Bölümü'nün 2'nci maddesinin İlim ve Edebiyat Eserleri alt başlıklı ayrimında, "herhangi bir şekilde dil ve yazı ile ifade olunan eserler ve her biçim altında ifade edilen bilgisayar programları ve sonraki aşamalarda program sonucu doğurması koşuluyla bunların hazırlık tasarımları" ifadesine yer verilmek suretiyle bunlar, açık biçimde bu kanun kapsamında eser olarak tanımlanmıştır. Kanun'un müteakip maddelerinde de bu eserlere dair sahip olunan hakların nitelikleri, devir ve satış işlemleri ayrıntılı olarak işlenilmiş bulunmaktadır.

Uluslararası muhasebe standartlarında, gayrimaddi haklara ilişkin kavramsal tanımlama, maddi, ekonomik ve muhasebesel yönüyle belirleyici özellikler, ayrıntılı olarak Maddi Olmayan Duran Varlıklar Başlıklı TMS 38 nolu Standart'da yapılmıştır.

Bu standardın amacını, maddi olmayan duran varlıkların özellikle başka bir TMS düzenlemesine konu olmayan muhasebe uygulamasını düzenlemek olarak özetleyebiliriz. TMS 38 geniş bir kapsama sahip olup, gelecekte işletmelere sağlayacakları ekonomik değerler ölçütünü baz alarak, yazılım, patent, telif hakkı, ve lisans gibi fikri haklar da dahil olmak üzere bütün gayrimaddi varlıklara uygulanabilmektedir.

Bu Standart ile belirlenen ölçütler ve bunlara özgü açıklamalardan, gayri maddi hakların tanım, oluşum ve belirlenmesine özgü açıklamalardan bir kısmı, genel yaklaşımı ortaya koyabilmesi açısından aşağıya alınmıştır.

".....

İşletmeler sıkılıkla kaynak tüketir veya bilimsel ya da teknik bilgi, yeni süreç veya sistemlerin tasarım ve uygulanması, lisans, fikri mülkiyet hakları, piyasa bilgisi ve markalar (marka isimleri ve yayın hakları dahil) gibi maddi olmayan kaynakların elde etme, geliştirme, bakım veya iyileştirilmesi sırasında çeşitli borçlar yüklenirler. Bu geniş kapsamlı başlıklar altındaki kalemlerin yaygın örnekleri; bilgisayar yazılımı, patentler, telif hakkı, sinema filmleri, müşteri listeleri, ipotek hizmeti sunma hakları, balıkçılık lisansları, ithalat kotaları, isim hakları, müşteri ve tedarikçi ilişkileri, müşteri sadakati, pazar payı ve pazarlama haklarıdır.

..... bir maddi olmayan duran varlık, örneğin belirlenebilirlik, bir kaynak üzerindeki kontrol ve gelecekteki ekonomik yararının varlığı gibi, tanımını karşılamaz. Bu Standardın kapsamı içindeki bir kalem maddi olmayan duran varlık tanımına uymaz ise, onu elde etmek ya da işletme içinde yaratmak için katlanılacak harcamalar, oluşturuları anda gider olarak muhasebeleştirilir. İlgili kalemin bir işletme birlenmesi sırasında elde edilmiş olması durumunda, söz konusu kalem, elde etme tarihinde muhasebeleştirilen şerefiyenin bir parçasını oluşturur.

..... bireysel olarak tespit edilmeyen veya ayrı olarak muhasebeleştirilmeyen diğer varlıklardan kaynaklanan gelecekteki ekonomik yararları ifade eden bir varlıktır. Gelecekteki ekonomik yarar, elde edilmiş belirlenebilir varlıklar arasındaki ya da finansal tablolarda tek başına muhasebeleştirilmesi uygun görülmeyen varlıklar arasındaki sinerjinin bir sonucu olabilir.

Bir varlık, belirlenebilirlik kriterini aşağıdaki durumlarda sağlar: (a) Ayrılabilir olması, diğer bir

deyişle işletmeden ayrılabilme ya da bölünebilme özelliğine sahip ve bireysel olarak ya da işletmenin bu yönde bir niyetinin olup olmadığına bakılmaksızın ilgili sözleşme, tanımlanabilir varlık veya borç ile beraber satılabilir, devredilebilir, lisans altına alınabilir, kiralanabilir ya da takas edilebilir olması veya İlgili hakların işletmeden ya da diğer haklar ve yükümlülüklerden ayrılabilmesi veya devredilebilmesine bakılmaksızın, sözleşmede yer alan haklardan ya da diğer yasal haklardan kaynaklanması.

İşletmenin ilgili varlıktan ortaya çıkan gelecekteki ekonomik yararları kullanabilme ve başkalarının bu yararlara erişimini kısıtlama gücü olması durumunda, bu varlıktan ekonomik yarar sağlama gücü var demektir. Bir işletmenin maddi olmayan duran varlığın gelecekteki ekonomik yararlarını kontrol etme kapasitesi, normal olarak, bir hukuk mahkemesinde uygulanması zorlanabilen yasal haklardan kaynaklanır.

Yasal hakların olmadığı durumlarda, söz konusu gücün varlığını göstermek daha zordur. Ancak, hakanın yasal yaptırım gücü, kontrol için gerekli bir koşul değildir, çünkü işletme gelecek ekonomik yararları başka bir şekilde de kontrol edebilir.

Piyasa bilgisi ve teknik bilgi, gelecekte ekonomik yararlar sağlayabilir. Eğer, örneğin bilginin, telif hakkı, sınırlayıcı bir ticari anlaşma (izin verildiği yerlerde) ya da çalışanların gizliliği korumaya ilişkin yasal sorumlulukları gibi bazı yasal haklarla korunuyor olması durumunda, işletme söz konusu yararları kontrol altında tutar.

..... Bir işletme, müşteri portföyüne veya pazar payına sahip olabilir ve müşterileri ile ilişki ve sadakat kurma çabaları nedeniyle, müşterilerin işletme ile ticari ilişkiye devam etmelerini bekleyebilir. Ancak, müşteri ile olan ilişkiyi veya müşterinin işletmeye olan sadakatini koruyan yasal hakların ya da kontrol altında tutan diğer bazı yolların bulunmaması durumunda; maddi olmayan duran varlıkların tanımına uygun, işletmenin müşteri ile olan ilişkileri ve bu tür unsurlara (örneğin müşteri portföyü, pazar payları, müşteri ilişkileri ve müşteri sadakatı) sadakatten meydana gelmesi beklenilen gelecekteki ekonomik yararlar üzerindeki kontrolü genellikle yetersizdir. Müşteri ilişkilerinin korunmasına yönelik yasal hakların bulunmaması durumunda, aynı veya benzer sözleşmeli olmayan müşteri ilişkilerinin (islette birleşmesinin bir parçası olması dışında) takas işlemleri, işletmenin en azından müşteri ilişkilerinden gelmesi beklenilen gelecekteki ekonomik yararları kontrol altında tutabildiğine ilişkin kanıt sağlar. Bu tür takas işlemlerinin müşteri ilişkilerinin ayrılabilir olmasına ilişkin de kanıt sağlaması nedeniyle, söz konusu müşteri ilişkileri de maddi olmayan duran varlık tanımına girer.

Maddi olmayan duran varlıktan beklenilen gelecekteki ekonomik yararlar; ürün ve hizmet satışından sağlanan geliri, maliyet tasarruflarını ya da işletme tarafından varlıkların kullanımından kaynaklanan diğer yararları içerebilir. Örneğin, üretim sürecinde fikri mülkiyet haklarının kullanımını gelecekteki gelirleri artırmak yerine gelecekteki üretim maliyetlerini düşürebilir.”

Uluslararası çift vergiyle önleme anlaşmalarında yer alan düzenlemeler üzerinden gayrimaddi hak bedelleri için yapılan açıklamaya bakıldığından; *sınai, ticari, bilimsel tecrübeye dayalı bilgi biriminin kullanma imtiyazı veya kullanma hakkı veya satışı olarak ifadesi yer almaktadır*. Bunlara ilişkin olarak yapılan ödemelerin de gayrimaddi hak bedeli olarak nitelendirileceği belirtilmiştir. Anlaşma metnine yapılan açıklamalara bakıldığından sınai, ticari ve bilimsel bilgiye dayalı bilgi birimleri gayrimaddi haklar olarak nitelendirilmiştir.

Yukarıda işlenilen metinler içeriğinden benzer biçimde, ürün geliştirme giderleri, şerefiyeler, çalışma hakkı sağlayan harcamaların da gayrimaddi hak/varlık oluşturucu nitelikte oldukları açıktır.

Konu özelinde örnek olsun, Danıştay 4. Dairesi'nin 09.06.2006 tarih ve E:2005/1121-K:2006/118 sayılı Kararında, Sağlık Bakanlığı'ndan ilaç ruhsatı alımı için yapılan ödemeler ile ruhsatlandırma işinin ayrılmaz parçası olarak kabul edilmesi gereken laboratuar çalışmaları ve analizlere dair harcamaların gayri maddi hak olarak aktifleştirilmesi ve amortisman yoluyla itfasının mümkün olduğu hususu işlenilmiştir.

GİB tarafından verilen 13.03.2007 tarih ve 32315 sayılı Özelge'de, dağıtım lisansı alabilmek için Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu'na yapılan ödemelerin gayrimaddi hak olarak aktifleştirilmesi gereği belirtilmiştir.

Bu bağlamda temelde insan yaratıcı zekasının bir ürünü olmakla birlikte bu durumu aşan biçimde, hukuki bir varlık, iktisadi bir değer içeren, sahibini kendisini kullanma ve yararlanma hakkı sağlayan ve işletmelere bu dönem olduğu gibi gelecek dönemler için de ekonomik ve ticari kazanç sağlama nitelğini haiz varlıklar, gayri maddi hak olarak aktifleştirilerek amortisman yoluyla itfa edilecekleridir.

Çifte vergileme, vergiye tabi bir gelirin birden fazla ülkede vergi konusu olması, aynı gelirin hem elde edildiği ülkede hem de geliri elde edenin mukim (yerleşik) olduğu ülkede vergilendirilmesidir. Ülkeler bu istenilmeyen durumu ortadan kaldırmak amacıyla aralarında vergi anlaşmaları yapmaktadır.

T.C. Anayasası'nın 90'inci maddesinin son fıkrasına göre, usulüne göre yürürlüğe konulmuş, milletlerarası anlaşmalar kanun hükmündedir. Bu nedenle, Türkiye Cumhuriyeti Devleti'nin taraf olduğu uluslararası vergi anlaşmalarında yer alan düzenlemeler, içerdikleri özel hükümler de göz önünde bulundurulduğunda vergi uygulama alanında öncelikle dikkate alınmalıdır. Dolayısıyla dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazançların vergilendirilmesi bakımından, dar mükellefin mukimi bulunduğu devlet ile Türkiye Cumhuriyeti Devleti arasında imzalanan "**Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması**" ilk sırada gelmektedir.

Bu nedenle, dar mükellef kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazançları üzerinden vergi kesintisinde çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları hükmü ifade etmektedir. Zira çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları ile, vergiye tabi kazancın anlaşmaya taraf ülkelerden hangisi tarafınca vergilendirileceği ve bazı kazanç türleri itibarıyle uygulanacak vergi oranlarının sınırları belirlenmektedir. Diğer bir ifade ile; dar mükellef kurum kazançlarının vergi kesintisine tabi tutulmasında, dar mükellef kurumun mukimi olduğu ülke ile imzalanmış bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması varsa bu anlaşma hükümlerinin de göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

24.01.2012 tarih ve 28183 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan, vergiler bakımından 01.01.2011 tarihinde yürürlüğe giren, 19.09.2011 tarihinden itibaren uygulanmakta olan "**Türkiye Cumhuriyeti İle Federal Almanya Cumhuriyeti Arasında Gelir Ve Servet Üzerinden Alınan Vergilerde Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması**"nın "Gayrimaddi Hak Bedelleri" başlıklı 12'nci maddesinde;

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

2. Bununla beraber, söz konusu gayrimaddi hak bedelleri elde edildikleri Akit Devlette ve o Devletin mevzuatına göre de vergilendirilebilir; ancak gayrimaddi hak bedelinin gerçek 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 İle radyo ve televizyon kayıtları dahil olmak üzere, edebî, sanatsal veya bilimsel her nevi telîf hakkının, her nevi patentin, ticari markanın, desen veya modelin, planın, gizli formül veya üretim yönteminin kullanımını veya kullanım hakkı karşılığında veya s mal, ticari veya bilimsel tecrübe dayalı bilgi birikimi İçin veya sınai, ticari veya bilimsel teçhizatın kullanımını veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi ifade eder. "Gayrimaddi hak bedelleri" terimi aynı zamanda kişinin isminin, görüntüsünün veya her türlü benzeri şahsi hakkının kullanımını veya kullanım hakkı karşılığında yapılan her türlü ödemeyi de kapsamaktadır.

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 bulunmactaysa, 1 inci ve 2 nci fıkra hükümleri uygulanmayacaktır. Bu durumda, olayına göre, 7 nci veya 14 üncü madde hükümleri uygulanacaktır.

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

konusu gayrimaddi hak bedelinin, işyerinin veya sabit yerin bulunduğu Akit Devlette elde edildiği kabul olunacaktır.

6. Kullanım, hak veya bilgi karşılığında ödenen gayrimaddi hak bedelinin miktarı, ödeyici ile gerçek lehdar arasında veya her ikisi ile bir başka kişi arasında var olan özel ilişki nedeniyle, böyle bir ilişkinin olmadığı durumlarda ödeyici ile gerçek lehdar arasında kararlaştırılacak miktarı aşlığında, bu madde hükümleri yalnızca en son bahsedilen miktara uygulanacaktır.”

Metni bağıtlanmış bulunmaktadır.

Tüm bu düzenlemelere ve sözleşme metinlerine göre; gerçek kişi veya kurumlar tarafından KVK'nın 30'uncu maddesinin (2) numaralı fikrası kapsamında gerçekleştirilen gayrimaddi hak ödemeleri karşılığı, ödemenin yapıldığı ülke ile Türkiye arasında çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması var ise % 10 vergi tevkifatı yapılması gerekmektedir. Eğer, iki ülke arasında herhangi bir çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması mevcut değil ise, Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre % 15 oranında Kurumlar Vergisi Kesintisi yapılması gerekmektedir.

KVK'nın 30'uncu maddesinin (11). fikrasında “ Yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar gayrisafi tutarları üzerinden dikkate alınır. Kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanır.” hükmü yer almaktadır.

Buna göre; yapılacak vergi kesintisinde kazanç ve iratlar **gayrisafi tutarları** üzerinden dikkate alınacak, kesilmesi gereken verginin ödemeyi yapan tarafından üstlenilmesi halinde vergi kesintisi, fiilen ödenen tutar ile ödemeyi yapanın yüklediği verginin toplamı üzerinden hesaplanacaktır.

Buna göre tevkifat matrahı aşağıdaki formül yardımıyla hesaplanmaktadır:

Tevkifat Matrahı= Net Ödeme/ (1- Tevkifat Oranı)

Dar mükellef kurumlara ödemeler yabancı para cinsinden yapılmakta ise, T.C. Merkez Bankasında tespit edilen ve ödemenin yapıldığı tarihteki kur esas alınarak, vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Gayri maddi haklarla ilgili amortisman oranları da esas itibarıyle 333 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile tespit edilmiştir. Daha sonra yayınlanan 339, 365,389,406ve 458 Seri No.lu VUK genel tebliğleri ile 333 Seri No.lu Genel Tebliğ eki listede değişiklik ve eklemeler yapılmıştır. Gayri maddi haklarla ilgili olarak yapılan belirlemeye göre; Gayri maddi kıymetler: İmtiyaz hakları(franchising), patent, formül, dizayn (tasarım) örnek kalıp, teknik bilgi (know how), format, telif hakkı ve benzeri kalemler, lisans, kullanım hakkı veya izni veya devlet kurum ve kuruluşları tarafından verilen diğer haklar (işletme hakkı gibi) ve bunların benzerleri % 6,66 oranıyla 15 yılda amortismana tabi olacaktır. Araştırma geliştirme giderleri ile ilgili faydalı عمر ise 5 yıl olarak belirlenmiştir.

Hak kullanımına dair süre sözleşme ile belirlenmiş ve muvazalı bir işlemin varlığına yönelik belirleme de yapılmamış ise, yapılan ödemelerin bu süre/kullanım dönemi içerisinde ifta edilebileceği açıklır.

### **Finansman Giderleri İle İlgili Vergisel Yükümlülüklerin Durumu**

Diğer bir husus ise yurt dışından alınan kredilere ilişkin olarak ödenecek faiz tutarları üzerinden KVK, KDV vergi kesintisi ve KKDF uygulamasına yönelikir. Vergisel başlıklar altına yapılacak açıklamalar aşağıdaki gibi olacaktır.

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

Aynı Kanunun dar mükellefiyyette vergi kesintisinin düzenlendiği 30 uncu maddesinin birinci fikrasında, dar mükellefiyyete tabi kurumların Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden, bu

kazanç ve iratlari avanslar da dahil olmak üzere nakden veya hesaben ödeyen veya tahakkuk ettirenler tarafından % 15 oranında vergi kesintisi yapılacağı hükmeye bağlanmış, anılan fikranın (ç) bendinde de GVK'nın 75inci maddesinin ikinci fıkrasının (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerinde sayılanlar hariç olmak üzere menkul sermaye iratlari üzerinden vergi kesintisi yapılması hükmüne alınmıştır.

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

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

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

Diğer taraftan, KVK'nın 13 üncü maddesinin birinci fıkrasında, "Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir." hükmüne yer verilmiştir.

Bu bağlamda, kredi veren firmanın, ilişkili kişi olması durumunda KVK'nın 13 üncü maddesi hükümlerinin uygulanacağı tabiidir.

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

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

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

oranlarında KKDF kesintisi yapılacağı karara bağlanmıştır.

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

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

**Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi (BSMV) Yönünden Değerlendirme:** 6802 sayılı Gider Vergileri Kanununun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında, "Bankerlerin yapmış oldukları banka muamele ve hizmetleri dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralar (kendileri veya başkaları hesabına menkul kıymet alıp satmayı, alım - satma tavassut etmeyi veya alıp sattıkları menkul kıymet karşılığı borçları ödemeyi taahhüt etmeyi meslek haline getirenlerin bu faaliyetleri dolayısıyla lehlerine kalan paralar ile mevduat faizi vermek veya sair adlarla faiz ve benzeri menfaatler sağlamak üzere devamlı olarak para toplama işiyle uğraşanların topladıkları paralara sağladıkları gelir ve menfaatler üzerinden komisyon, ücret, hizmet karşılığı gibi adlarla aldıkları paralar dahil) da banka muameleleri vergisine tabidir." hükmü ve aynı maddenin üçüncü fıkrasında, "90 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameye göre ikraz işleriyle uğraşanlarla ikinci fikrada belirtilen muamele ve hizmetlerden herhangi birini esas iştigal konusu olarak yapanlar bu Kanunun uygulanmasında banker sayılır..." hükmü yer almaktadır.

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

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

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

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

Örnek 1: 6762 sayılı Türk Ticaret Kanunuна göre kurulan ve gayesi esas itibarıyla başka işletmelere iştirakten ibaret olan holding şirketlerince yapılan 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen işlemleri esas iştigal konusu olarak değerlendirilemeyeceğinden BSMV'nin konusuna da girmeyecektir. Dolayısıyla, 6802 sayılı Kanunun 28 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan herhangi bir işlemi (ödünç para verme işleri gibi) ilgili kanunlarla yetkilendirilmek veya izin verilmek suretiyle yürütmeyen şirketler, bu işlemleri ana sözleşmelerinde faaliyet konularından biri olarak belirtmiş olsa dahi, bu işlemleri nedeniyle banker sayılmayacak ve BSMV mükellefi olmayacağı..." açıklamalarına yer verilmiştir.

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

Bu itibarla, kullanılan kredi dolayısıyla lehe aldığı paralar (faiz tutarları), BSMV'nin konusuna girmemektedir.

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

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

KDV Tevkifatı Yönünden Değerlendirme: KDVK'nın 1/1 inci maddesinde; ticari, sınai, zirai faaliyet ve serbest meslek faaliyeti çerçevesinde Türkiye'de yapılan teslim ve hizmetlerin, 1/2 nci maddesinde, her türlü mal ve hizmet ithalının katma değer vergisine tabi olduğu, 9/1 inci maddesinde; mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, kanuni merkezi ve iş merkezinin bulunmaması halinde, vergiye tabi işlemlere taraf olanların verginin ödenmesinden sorumlu tutulacağı, 17/4-e maddesinde, banka ve sigorta muameleleri vergisi kapsamına giren işlemler ve sigorta araclarının sigorta şirketlerine yaptığı sigorta muamelelerine ilişkin işlemlerin katma değer vergisinden istisna olduğu hükmü altına alınmıştır.

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

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

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

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

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

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

#### **Bu düzenlemeler ışığında:**

1-VUK ve 1 Sıra Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği ile birlikte, yardımcı mahiyette TFRS 16-Kiralamalar ve TFRS 41-Tarimsal Faaliyetler standartları düzenlemeleri de dikkate alınmalıdır.

2-Tarimsal üretim için **yatırım dönemi olarak kabul edilecek** 2018 hesap döneminde yapılan tüm (soru içerisindeki) harcamalar, harcama niteliği ve durumlarına göre (arsa ve arazi kira, faiz ödemesi, kayısı fidanı satın alımı, tarimsal hizmet alımları gibi) 260-Haklar, 257-Yapılmakta Olan Yatırımlar ve 260-Haklar hesapları ile 218-Yapılmakta Olan Canlı Varlık Yatırımları ve dönem sonunda 210-Meyve Ağaçları hesabında aktifleştirilecektir.

3-Herhangi bir muvazaalı işlemin varlığına yönelik belirleme yapılmadığından, sözleşme sürelerine bağlı olarak yapılan ödemeler 2018 hesap dönemi kazancıyla ilişkilendirilecek, dönem giderlerinden tanzil edilmesi sağlanılacaktır.

3-Üretim yapılamamış olmakla birlikte, 2018 hesap dönemi içerisinde üretime geçilebildiği kabulü ile toplam yatırım tutarı 50 yıl süresince itfa edilecek ve 2018 hesap dönemi için hesaplanılacak amortisman gideri, dönem kazancının saptanmasında dikkate alınacaktır.

4-VUK 313 ve GİB tarafından ilan olunan faydalı ömür dayalı amortisman listelerine göre kayısı ağaçları için yapılan harcamalar ilk yıl için normal bakım harcaması hariç (7.14.8 ayrımlına göre yıllık %4 olmak üzere) 25 yılda itfa edilecektir.

5- Mükellef kurum tarafından yurt dışından gayrimaddi hak alımı yapıldığının kabulü ile; KVK'nın 30'uncu maddesinin (2) numaralı fıkrasına da belirtilen “ Ticari veya zirai kazanca dahil olup olmadığına bakılmaksızın telif, imtiyaz, ihtiṭa, işletme, ticaret unvanı, marka ve benzeri gayrimaddi hakların satışı, devir ve temelliği karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedeller üzerinden bu maddenin birinci fıkrasında belirtilen kişilere % 15 oranında kurumlar vergisi kesintisi yapılır” hükmü uyarınca, gayrimaddi hakların satışı, devir ve temelliği karşılığında nakden veya hesaben ödenen veya tahakkuk ettirilen bedellerin, mükellef kurum tarafından vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

AB için geçerli sertifikatın temini, gayri maddi hak iktisabı niteliğinde olduğundan Almanya'da yerleşik Transfruits GMBH'ye ödenen 30.000TL, aktifleştirilecektir. 30.000TL üzerinden KVK'nın 15 ve Almanya-Türkiye ÇVÖA hükümleri gereği Brüt (30.000 /0,9)= 33.333 TL üzerinden %10 oranında KVK tevkifatı ve hizmetten Türkiye'de yararlanıldığından dolayı %18 oranında KDV tevkifatı da ayrıca yapılacaktır. Elde edilen gayrimaddi hak 5 yıl süresince geçerli olduğundan, itfa süresi de genel süre olarak 15 yıl değil, 5 yıl dikkate alınabilecektir.

6-Kayışı ihracatı ile ilgili olarak oluşan 50.000TL zarar, KVK'nın 11/1-g bendi düzenlemesi gereği, “sözleşmelerde ceza şartı olarak konulan tazminatlar hariç olmak üzere kurumun kendisinin, ortaklarının, yöneticilerinin ve çalışanlarının suçlarından doğan maddî ve manevî zarar tazminat giderleri” kapsamında değerlendirilemeyecek olup, doğrudan ticari nitelikte bir zarar mahiyetindedir. Bu zararın, KKEG olarak beyanı hatalıdır. Tutarın dönem giderleri arasında yer alması gerekmektedir.

7- Mükellef kurum tarafından 2018 hesap döneminde ödenen faizlere dair vergisel değerlendirmeler ise aşağıdaki tablodaki gibi olacaktır.

Kurum/Statüsü	Tutar (TL)/Niteliği	KVK Tevkifatı	KDV Tevkifatı	KKDF	BSMV
KOLAY Holdings PLC/ İngiltere'de yerleşik şirket	15.000 TL Faiz	Banka Statüsünde olmadığından tevkifat yapılacak	Finansman hizmetinde KDV tevkifatı yapılacak	Kesintiye tabi değil/kesinti sorumluluğu yok.	İşlem BSMV'ye tabi değil.
Bank Of London Co./İngiltere'de yerleşik banka	20.000 TL Kredi Faizi	Banka Statüsünde olduğundan tevkifat yok.	Banka Statüsünde olduğundan işlem KDV'den istisna.	Kesinti sorumluluğu Banka'da	İşlem Türkiye'de gerçekleşmediğinden BSMV'ye tabi değil.
Financial Services GMBH /Almanya'da yerleşik şirket	30.000 TL Finansal Danışmanlık/Kredi Temin Hizmeti Bedeli	Ticari kazanca yönelik işlem tevkifata tabi değil.	Hizmetten Türkiye'de yararlanıldığından tevkifata tabi	Kesintiye konu bir işlem değil.	İşlem BSMV'ye tabi değil.

8-İlişkili kişiye yapılan ödemeler, mahiyet ve tutar olarak transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç aktarımı ve örtülü sermaye müesseselerinin uygulanmasını gerektirmemektedir.

**Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar:** Yurt dışında yerleşik kuruma yapılan ödemelerin Kurumlar Vergisi Tevkifatı karşısındaki durumunun değerlendirilmesinde, yapılan ödemeden ticari kazanç, serbest

meslek kazancı ya da gayri maddi hak iktisabına yönelik mahiyette olup olduğunun tartışılarak yorumlanması halinde, verilecek yanıt/ulaşılan sonuç içerisinde elde edilen kazancın türünün tespitinden bağımsız olarak puanlama yapılacaktır.

#### **YANIT 4:**

#### **Ücret Mahiyetinde Yapılan Ödemelere Dair Değerlendirmeler:**

Son dönemde işletmelerin personel ve yöneticileri uzaktan çalışma, dönüştürülmüş çalışma ya da "home ofis çalışma" olarak adlandırılan biçimde çalışmakta ve/veya çalıştırılabilirler. Bu çalışma modelinde işletmeler, kısmen ya da tamamen fiili olarak işyeri vasfi kazanan çalışanların ikametgahları/konutlarına ait doğalgaz, elektrik ve su faturaları gibi genel gider mahiyetindeki ödemeleri karşılayabileceklerdir.

Bilindiği üzere KVK'nın 6 ncı maddesinde, kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı, safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazançlarındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmeye bağlanmıştır.

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

Diger taraftan, safi kazancın tespitinde indirilecek giderler, GVK'nın 40 inci maddesinde bentler halinde sayılmış olup, maddenin (1) numaralı bendi ile ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettilmesi için yapılan genel giderlerin safi ticari kazancın tespitinde gider olarak indirim konusu yapılacağı hükmeye bağlanmıştır. Ayrıca, ticari kazancın tespitinde tahakkuk esası geçerli olup, bir giderin safi kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi için mahiyet ve tutar itibarıyle kesinleşmiş olması, kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında bir illiyet bağının bulunması, kazancın elde edilmesine yönelik olması, bu giderlerin tevsik edici belgelere dayanması ve yasal kayıtlarda izlenmesi, karşılığında gayri maddi bir kıymet iktisap edilmemiş olması ve maliyete dahil edilecek giderlerden olmaması gereklidir.

Anılan bent hükmü uyarınca, yapılan genel giderlerin indirim konusu yapılabilmesi için, söz konusu giderlerle kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında doğrudan ve açık bir illiyet bağının bulunması gerekmekte olup, bu mahiyette olmayan giderlerin ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilmesi mümkün değildir.

Öte yandan, VUK'un 3 üncü maddesinde vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, 156 ncı maddesinde işyeri: "Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazihane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tâhsîs edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir." şeklinde açıklanmıştır.

Aynı Kanunun 61 inci maddesinde; "*Ücret, işverene tabi ve belirli bir iş yerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*

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

Bu kanunun uygulanmasında, aşağıda yazılı ödemeler de ücret sayılır:

....  
4. Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler;

....  
hükümü yer almaktadır.

Anılan Kanunun 94 üncü maddesinde, tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış, maddenin birinci fikrasının (1) numaralı bendinde de hizmet erbabına ödenen ücretler ile 61inci maddede yazılı olup ücret sayılan ödemelerden (istisnadan faydalananlar hariç), 103 ve 104 üncü maddelere göre vergi tevkifatı yapılacağı hükmeye bağlanmıştır.

Aynı Kanunun 96 ncı maddesinin birinci fikrasında ise hesaben ödeme deyiminin, vergi tevkifatına tabi kazanç ve iratlari ödeyenleri istihkak sahiplerine karşı borçlu durumda gösteren her türlü kayıt ve işlemleri ifade ettiği belirtilmiştir.

KDVK'nın;

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

-29/1inci maddesinde, mükelleflerin yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV den faaliyetlerine ilişkin olarak kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen KDV'yi indirebilecekleri,

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

hüküm altına alınmıştır.

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalar çerçevesinde; çalışanlar ya da yönetim kurulu üyelerine ait olsun, doğrudan doğruya ticari faaliyetin içrasında bu şekilde kullanıldığı tevsik ve ispat olunan konutlara ait doğalgaz, elektrik ve su tüketimine ilişkin bedellerin ticari faaliyetin elde edilmesi ve idame ettirilmesine isabet eden kısmının, faaliyyette bulunulan işyerine ait olduğunun ve işle ilgili olarak kullanıldığı tevsiki (kesin delillerle ispatı) ve bu giderlerle ticari kazancın elde edilmesi ve idamesi arasında illiyet bağı bulunması şartıyla, GVK'nın 40 ncı maddesinin birinci fikrasının (1) numaralı bendi kapsamında kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, bu amaçla kullanılan konutlara ait doğalgaz, elektrik ve su gibi genel giderlerin Şirketiniz faaliyetine ilişkin olan ve kurum kazancının tespitinde indirimi kabul edilen kısmına ait KDV'nin indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Aksi durumda, söz konusu harcamaların GVK'nın 40 ncı maddesinin birinci fikrasının (1) numaralı bendi kapsamında kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün bulunmamaktadır. Harcamalar, çalışanlara ödenen ücret niteliğinde değerlendirilecek olup, ödemeler üzerinden GVK'nın 94, 103 ve 104 üncü maddelere göre vergi tevkifatı yapılacaktır.

Ancak, yönetim kurulu üyeleri tarafından ikametgah adreslerinde yürütülen faaliyetlerin kurum kazancının oluşmasına katkı sağlayacak nitelikte olduğunun tevsik edilememesi halinde ise söz konusu konutlara ait elektrik, doğalgaz, su, internet, telefon ve apartman aidat ödemelerinin kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün olmayacağıdır. Bu kapsamdaki ödemelerin şirketler tarafından yapılması halinde bu tutarlar dağıtılmış kar payı olarak dikkate alınacak olup, bu kar paylarına ilişkin olarak GVK'nın 94 üncü maddesi kapsamında gelir vergisi tevkifatının da ayrıca yapılması gerekecektir.

Kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınmayan harcamalar nedeniyle yüklenilen KDV'nin indirim konusu yapılması da KDVK'nın 30/d maddesine göre bu mümkün bulunmamaktadır.

Uygulamanın özelliğine göre GİB tarafından son dönemde fazla sayıda özelge de verilmiş bulunmaktadır. Bunlara örnek olarak;

- 12.08.2020 tarih ve 64921 sayılı,
- 14.08.2020 tarih ve 595956 sayılı,
- 30.12.2020 tarih ve 978841 sayılı özelgeler gösterilebilir.

Düger yandan, GVK'nin 40 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendinde, işe ilgili olmak şartıyla, mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların ticari kazancın tespitinde gider olarak indirileceği hükmü yer almaktadır.

GVK'nın 61'nci maddesinin 27.03.2018 tarihinden geçerli olmak üzere, 7103 Sayılı Kanunun 7 nci maddesiyle eklenen bendi gereği, **hizmet** sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımlar ücret unsuru içerisinde tanımlanmıştır.

Aynı Kanunun 25 inci maddesinde ise,

*"Aşağıda yazılı tazminat ve yardımlar Gelir Vergisinden müstesnadır.*

...

*7. a) 25/8/1971 tarihli ve 1475 sayılı İş Kanunu ve 20/4/1967 tarihli ve 854 sayılı Deniz İş Kanununa göre ödenmesi gereken kıdem tazminatlarının tamamı ile 13/6/1952 tarihli ve 5953 sayılı Basın Mesleğinde Çalışanlarla Çalışturanlar Arasındaki Münasebetlerin Tanzimi Hakkında Kanuna göre ödenen kıdem tazminatlarının hizmet erbabinin 24 aylığını aşmayan miktarları (Hizmet ifa etmeksizin ödenen ücretler tazminat sayılmaz.);*

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

düzenlemesine yer verilmiştir.

Kıdem tazminatının vergilendirilmesine ilişkin açıklamalar ise 11.6.2018 tarihli ve 30448 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 303 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yer almaktadır.

Öte yandan aynı Kanunun "Asgari geçim indirimi" başlıklı 32 nci maddesinde de Ücretin gerçek usulde vergilendirilmesinde asgari geçim indirimi uygulanacağı, mahsup edilecek kısmın fazla olması halinde iadenin yapılmayacağı hükmeye bağlanmıştır.

Düger taraftan, asgari geçim indirimi uygulamasına ilişkin usul ve esaslara ilişkin ayrıntılı açıklamalar 265 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.

Anılan Tebliğin "Asgari Geçim İndirimi Tutarının Hesaplanması" başlıklı 5 inci bölümünde;

*"Asgari geçim indirimi (A.G.I.) tutarı, ücretin elde edildiği takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarına bu Tebliğin "3. Uygulamanın Esasları" başlıklı bölümünde yer alan oranların uygulanması ile bulunan tutarın, gelir vergisi tarifesinin birinci dilimine karşılık gelen oranla çarpımı sonucu bulunur.*

*A.G.İ. Yıllık Tutarı = (Asgari Ücretin Yıllık Büyüüt Tutarı x A.G.İ. Oranı) x %15 Asgari geçim indirimi yıllık tutarı, ücretlinin asgari geçim indiriminden bir yıl boyunca faydalananacağı net menfaattir. Aylık yapılan ücret ödemelerinde ise asgari geçim indirimi, hesaplanan yıllık tutarın 12'ye bölünmesi suretiyle uygulanacak ve bir ay içerisinde yararlanabilecek asgari geçim indirimi tutarı, yıllık olarak hesaplanan tutarın 1/12'sini geçemeyecektir."*

açıklamasına,

*"6. Medeni Durum ve Eşin Gelirinin Olmadığının Tespiti" başlıklı bölümünde ise "Ücretliler, medeni durumları ve çocuk sayıları ile eşinin iş ve gelir durumu hakkında Tebliğ ekinde yer alan "Aile Durumu Bildirimi" (EK:1) ile işverenlerine bildirimde bulunacaklardır."*

açıklamasına yer verilmiştir.

Diğer taraftan, 4857 sayılı İş Kanununun "Süreli Fesih" başlıklı 17 nci maddesinde;

*"Belirsiz süreli iş sözleşmelerinin feshinden önce durumun diğer tarafa bildirilmesi gereklidir.*

*İş sözleşmeleri;*

*a) İşi altı aydan az sürmüş olan işçi için, bildirimin diğer tarafa yapılmasından başlayarak iki hafta sonra,*

*b) İşi altı aydan bir buçuk yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirimin diğer tarafa yapılmasından başlayarak dört hafta sonra,*

*c) İşi bir buçuk yıldan üç yıla kadar sürmüş olan işçi için, bildirimin diğer tarafa yapılmasından başlayarak altı hafta sonra,*

*d) İşi üç yıldan fazla sürmüş işçi için, bildirim yapılmamasından başlayarak sekiz hafta sonra,  
feshedilmiş sayılır.*

Bu süreler asgari olup sözleşmeler ile artırılabilir.

*Bildirim şartına uymayan taraf, bildirim süresine ilişkin ücret tutarında tazminat ödemek zorundadır.*

*İşveren bildirim süresine ait ücreti peşin vermek suretiyle iş sözleşmesini feshedebilir.*

*İşverenin bildirim şartına uymaması veya bildirim süresine ait ücreti peşin ödeyerek sözleşmeyi feshetmesi, bu Kanunun 18, 19, 20 ve 21 inci maddesi hükümlerinin uygulanmasına engel olmaz. 18 inci maddenin birinci fıkrası uyarınca bu Kanunun 18, 19, 20 ve 21 inci maddelerinin uygulanma alanı dışında kalan işçilerin iş sözleşmesinin, fesih hakkının kötüye kullanılarak sona erdirildiği durumlarda işçiye bildirim süresinin üç katı tutarında tazminat ödendir. Fesih için bildirim şartına da uyulmaması ayrıca dördüncü fıkraya uyarınca tazminat ödenmesini gerektirir.*

*Bu maddeye göre ödenecek tazminatlar ile bildirim sürelerine ait peşin ödenecek ücretin hesabunda 32 nci maddenin birinci fıkrasında yazılan ücrette ek olarak işçiye sağlanmış para veya para ile ölçülmesi mümkün sözleşme ve Kanundan doğan menfaatler de göz önünde tutulur."*

hükümü yer almaktadır.

Buna göre, 1475 sayılı İş Kanununa göre ödenen kıdem tazminatının en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyesi tutarını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Öte yandan, GVK'da, 4857 sayılı Kanunun 17 ncı maddesi kapsamında ödenen ihbar tazminatlarının vergiden istisna edildiğine dair bir hüküm yer almamaktadır.

Yukarıda yer alan hükmü ve açıklamalar çerçevesinde; GVK'nın 40 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi çerçevesinde kıdem ve ihbar tazminatının kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilmesi için, işçinin İş Kanununa göre kıdem tazminatına hak kazanması ve hak edilen kıdem tazminatının da işçiye ödenmiş olması gereklidir. Tahakkuk etmiş olsa da ödenmemiş kıdem tazminatının kazancın tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.

Bu nedenle, mahkeme kararı kapsamında şirketler tarafından çalışanlarına yapılan kıdem tazminatı, ihbar tazminatı, fazla çalışma ücreti (mesai), izin ücreti, ulusal bayram ve genel tatil ücreti gibi ödemelerin yukarıda yer alan hükümler çerçevesinde ödemenin yapıldığı dönemde kurum kazancının tespitinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Ayrıca, mahkeme kararına istinaden ödenen faiz, vekalet ücreti ve mahkeme masrafi tutarlarının GVK'nın 40 inci maddesinin birinci fıkrasının (3) numaralı bendi kapsamında kurum kazancının tespitinde gider olarak kayıtlara alınabileceği tabiidir.

Diğer yandan, kıdem tazminatının varsa istisnayı aşan kısmı, ihbar tazminatının tamamı, fazla çalışma ücreti (mesai), izin ücreti, ulusal bayram ve genel tatil ücretleri gibi ödemeler ücret olarak değerlendirilerek, tahakkuk ve ödemesinin yapıldığı dönemin ücreti sayılması ve Gelir Vergisi Kanununun 61, 63, 94 ve 103 üncü maddelerine göre gelir vergisine tabi tutulması gerekmektedir.

Ayrıca, asgari geçim indirimi tutarlarının, daha önce ilgili dönemlerde yapılan ücret ödemeleri üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilerek çalışana ödenmiş olması gerekmektedir.

Öte yandan, söz konusu ödemelerin hak sahibine geç ödenmesi nedeniyle ödenen faizlerin ücret olarak nitelendirilmesi mümkün bulunmamakta olup, faiz ödemeleri Gelir Vergisi Kanunu uygulamasında alacak faizi niteliğinde olduğundan, tevkif yoluyla vergilendirilmeyen bu ödemelerin elde edenlerce Gelir Vergisi Kanununun 85 ve 86 ncı maddeleri uyarınca menkul sermaye iradı olarak yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

#### **Yurt Dışında Yerleşik Kuruma Yapılan Ödemeye Dair Değerlendirme:**

Toplu bir değerlendirme içermesi nedeniyle GİB tarafından verilen 12.08.2020 tarih ve 124395 sayılı Özelge bu başlık altında paylaşılacaktır. Söz konusu Özelge'de, duruma özgü aşağıdaki değerlendirmeler yapılmaktadır.

“...şirketinizin bir müsterisi için internet üzerinden çalışan finans bilgi portalı hazırlama ve bu portalın devamlılığı için sürekli bilgi ve altyapı sağlama işi yaptığı, bu iş için işleyeceğiniz finansal verileri elde etmek amacıyla ... vatandaşı olan ve bu ülkede yaşayan, herhangi bir firmada çalışmayan, birbirinden bağımsız kişilerden kendi evlerindeki kişisel bilgisayardan yapacakları veri işleme işi karşılığı, işledikleri ve tarafınıza internet üzerinden gönderdikleri veriler üzerinden parça başı ücret ödemesi yapacağınızı, ödemelerin Türkiye'de bulunan bankalardaki hesaplarınızdan ... bulunan söz konusu kişilerin bireysel hesaplarına gönderileceğini, firmanızın Uganda'da herhangi bir şubesи veya irtibat bürosu olmadığını, işlemlerin sadece internet üzerinden yapılacağını ve iş içeriği gereği söz konusu kişilerle herhangi bir işçi-işveren ilişkinizin olmadığını belirterek bu kişilere yapacağınız ödemeleri gider olarak kayıtlarınıza alabilmeniz için hangi belgelerin düzenleneceği, düzenlenecek ise bu belgelerde tevkifat yapılmış yapılmayacağı ile belge düzeni konusunda Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

## I- GELİR VE KURUMLAR VERGİSİ KANUNLARI YÖNÜNDEN:

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1inci maddesinde sayılan kurumların, kanuni ve iş merkezlerinin Türkiye'de bulunup bulunmadığına göre tam mükellefiyet veya dar mükellefiyet esasında vergilendirileceği, kurumlardan, kanuni veya iş merkezleri Türkiye'de bulunanların, gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançları üzerinden vergilendirileceği,

Aynı Kanunun 6ncı maddesinde kurumlar vergisinin, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanacağı ve safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun ticari kazanç hakkındaki hükümlerinin uygulanacağı hükmü yer almaktadır.

Safi kurum kazancının tespitinde Kurumlar Vergisi Kanununun 8inci maddesi ile Gelir Vergisi Kanununun 40inci maddesinde yer alan giderlerin indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanununun "İndirilecek Giderler" başlıklı 40inci maddesinde ticari kazancın tespitinde hasıllattan indirilecek giderler bentler halinde sayılmış olup, söz konusu maddenin birinci fıkrasının (1) numaralı bendinde, ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderlerin ticari kazancın tespitinde indirilebileceği hükmeye bağlanmıştır.

Anılan Kanunun 6ncı maddesinde, Türkiye'de yerleşmiş olmayan gerçek kişilerin sadece Türkiye'de elde ettikleri kazanç ve iratları üzerinden vergilendirileceği hükmü altına alınmıştır.

Aynı Kanunun 7ncı maddesinde ise; "Dar mükellefiyeti tabi kimseler bakımından kazanç ve iradın Türkiye'de elde edildiği aşağıdaki şartlara göre tayin olunur:

...

4. Serbest meslek kazançlarında: Serbest meslek faaliyetlerinin Türkiye'de icra edilmesi veya Türkiye'de değerlendirilmesi;

...

Bu maddenin 3üncüü, 4üncüü, 5inci ve 7inci bentlerinde sözü edilen değerlendirmeden maksat, ödemenin Türkiye'de yapılması veya ödeme yabancı memlekette yapılmışsa, Türkiye'de ödeyenin veya nam ve hesabına ödeme yapılanın hesaplarına intikal ettirilmesi veya kârından ayrılmasıdır."

hükümüne yer verilmiştir.

Yine aynı Kanunun 65inci maddesinde; "Her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazançlar serbest meslek kazancıdır.

Serbest meslek faaliyeti; sermayeden ziyade şahsi mesaiye, ilmi veya mesleki bilgiye veya ihtisasa dayanan ve ticari mahiyette olmamış işlerin işverene tabi olmaksızın şahsi sorumluluk altında kendi nam ve hesabına yapılmasıdır." hükmü yer almıştır.

Diger taraftan, bu Kanunun 94üncü maddesinin birinci fıkrasında tevkifat yapmak zorunda olan mükellefler sayılmış olup aynı fikranın ikinci bendinde de "Yaptıkları serbest meslek işleri dolayısıyla bu işleri icra edenlere yapılan ödemelerden, (Noterlere serbest meslek faaliyetlerinden dolayı yapılan ödemeler hariç);

...

b) Diğerlerinden %20, "

gelir vergisi tevkifatı yapılması gerektiği hükmüne yer verilmiştir.

Buna göre, şirketinizin, yurt dışında yerleşik gerçek kişilerden aldığı teknik hizmetler serbest meslek faaliyeti kapsamında olduğundan, söz konusu hizmet karşılığı olarak yapacağınız ödemelerden Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesi gereğince gelir vergisi tevkifatı yapmanız gerektiği tabiidir. Ayrıca, bu hizmetler karşılığı ödenen tutarlar ticari kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için yapılan genel giderler kapsamında kurum kazancının tespitinde gider olarak indirilebilecektir.

Öte yandan, Türkiye ile Uganda arasında akdedilmiş bir Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması bulunmaması nedeniyle söz konusu ödemelere iç mevzuat hükümlerinin uygulanması gerektiği tabiidir.

## II-VERGİ USUL KANUNU YÖNÜNDEN:

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 227 ncı maddesinin birinci fikrasında, "Bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça bu Kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir." hükmü yer almaktadır.

Buna göre, üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait kayıtlar vesikalara dayanılarak tevsik edilecektir.

Kanunun "Tevsiki Zaruri Olmayan Kayıtlar" başlıklı 228 inci maddesinde ise;

"Aşağıdaki giderler için ispat edici kâğıt aranmaz:

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

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

hükümleri yer almaktadır.

Aynı Kanunun 234 üncü maddesinde ise, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler veya onlardan satın aldığı emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulasının vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Diger taraftan, 253 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinin "Yurt Dışında Faaliyette Bulunan Mükelleflere Yaptırılan İş ve Hizmetler Karşılığında Alınan Belgelerle İlgili İşlemler" başlıklı (B) bölümünde, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlara yaptırılan iş veya hizmetler karşılığında ödemedede bulunan gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerinin, yurt dışında mukim kişi veya kuruluşlardan aldığı muteber belgeleri gider olarak defterlerine kaydedebildikleri belirtilerek, yurt dışındaki kişi veya firmalardan belge alan mükelleflerin, bu belgeleri defter kayıtlarında gider olarak göstermeleri sırasında belgelerde yazılı bedelleri, belgelerin düzenlendiği günde Merkez Bankasınca belirlenen döviz alış kuru üzerinden Türk Lirasına çevrerek kayıtlarında gösterecekleri; ancak, inceleme sırasında inceleme elemanında lüzum görülmesi halinde, mükelleflerin bu belgelerini tercüme ettirmek zorunda oldukları açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, yurt dışında mukim kişilere yaptırılan iş ve hizmetler karşılığında yüklenilen tutarların işin mahiyetine göre gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi için esas itibarıyle, Vergi Usul Kanununun 229 ve müteakip maddelerinde yer alan belgelerden herhangi biri ile tevsik edilmesi gerekmekte olup, aksi durumda gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınabilmesi, ancak yurt dışından alınan belgenin hizmetin alındığı ülkede uygulanan vergi mevzuatı çerçevesinde geçerli bir belge olduğunun kabulü halinde mümkün bulunmaktadır

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

3065 sayılı Katma Değer Vergisi (KDV) Kanununun,

-1/1 inci 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,

-4/1 inci 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 gerçekleşebileceği,

-6/b maddesinde, işlemlerin Türkiye'de yapılmasının; hizmetin Türkiye'de yapılmasını veya hizmetten Türkiye'de faydalınılmasını ifade ettiği,

-9/1 inci maddesinde ise; mükellefin Türkiye içinde ikametgâhının, iş yerinin, 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 "I/C-2.1.2.1. İkametgâhi, İşyeri, Kanuni Merkezi ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayanlar Tarafından Yapılan İşlemler" başlıklı bölümünün "I/C2.1.2.1.1 Genel Olarak" başlıklı ayrimında;

"...

*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 yurtdışında faydalınılması 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 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, Uganda Cumhuriyetinde mukim kişilerden alınan veri işleme hizmeti KDV'ye tabi olup, hizmet bedeli üzerinden hesaplanan KDV'nin Şirketiniz tarafından sorumlu sıfatıyla hizmetin yapıldığı dönemde 2 No.lu KDV beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir. Beyan edilen bu KDV'nin ise aynı döneme ilişkin 1 No.lu KDV beyannamesi ile indirim konusu yapılması da mümkün bulunmaktadır."

#### **Bu açıklama ve düzenlemeler ışığında;**

1-Çalışanlara ödenen 500.000TL'nin gider niteliğinde kabulü yönünden herhangi bir vergisel sorun bulunmamaktadır. Aynı ödeme ya da menfaat karşılığı yapılan bu ödemeler (gider karşılık/ödeme oranının ne olduğuna bakılmaksızın), yukarıdaki açıklamalar kapsamında doğrudan doğruya ticari kazancın tespiti için tevkik ve ispat olunamamaları halinde, çalışan bazında ödenen ücretin unsuru sayılacaklarından, tahakkuk ettirdikleri dönemler itibarıyle (çalışanların ücret matrahlarına dahil edilerek) GVK'nin 61,94 ve 103'üncü maddeleri uyarınca gelir vergisi tevkifatı ve damga vergisi beyanına konu edilecektir.

2-Yönetim kurulu üyelerine yapılan benzer ödemelerin ise yukarıdaki koşut bir değerlendirme yapılarak ve gider karşılık/ödeme oranının ne olduğuna bakılmaksızın ücret niteliğinde olduklarının tevkik ve ispatı gerekmektedir. Gerçek mahiyeti itibarıyle ticari kazancın elde edilmesiyle doğrudan ilgisi kurulamayan nitelikteki ödemeler ise ücret olmayıp, kar payı ödemesi addedilecektir. Bu bağlamda söz konusu ödeme dönem giderleri arasından tanzil ile, GVK'nın 94/6 madde düzenlemesi gereği vergi tevkifatına tabi tutulacaktır.

3- Angola'da yerleşik Telcom Ltd'den alınan hizmetler ise kaynağı ve gelir unsuru itibarıyle, serbest meslek kazancı niteliğinde kabul edilecektir. Adı geçen ülke ile ÇVÖA bulunmadığından, yapılan ödemenin brüt tutarı üzerinden KVK'nın 15/ bent düzenlemesi gereği olarak %20 oranında Kurumlar Vergisi vergi tevkifatı yapılacaktır. Verilen hizmetten Türkiye'de yararlanılmış bulunulduğundan KDVK'nın 9'uncu maddesi düzenlemesi ve 1 seri numaralı KDV Genel Uygulama Tebliğ içeriğinden hareketle KDV tevkifatı yapılarak beyan edilecektir.

4- 1475, 854 ve 5953 sayılı Kanunlara göre ödenen kıdem tazminatları ile aynı fikranın (b) bendinde yer alan hizmet sözleşmesi sona erdikten sonra; karşılıklı sonlandırma sözleşmesi veya ikale sözleşmesi kapsamında ödenen tazminatlar, iş kaybı tazminatları, iş sonu tazminatları, iş güvencesi tazminatları gibi çeşitli adlar altında yapılan ödemeler ve yardımaların, en yüksek Devlet memuruna ödenen azami emekli ikramiyeti tutarını aşmayan kısmı gelir vergisinden istisna edilmiştir. 2016 hesap döneminde ait olmakla birlikte 2018 hesap döneminde iş mahkemesi kararı üzerine ödenen kıdem, ihbar tazminatı, fazla mesai, izin ücreti, sosyal yardım niteliğindeki 150.000TL ödeme ise ödendiği dönemin giderleri arasında yer alacak ve hesaben ödeme tarihi itibarıyle, yapılan ücret ödemesi kabulü ile vergi tevkifatına tabi tutulacaktır.

5-Çalışan ve yöneticilere yapılan ödemeler ücret gideri olarak dikkate alındıkları halde, dönem kazancının saptanmasında ayrıca (niteliğine göre, elektrik, su, kira, iletişim vb) gider unsuru olmayacaklardır.

**Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar:** Yurt dışında yerleşik kuruma yapılan ödemelerin Kurumlar Vergisi Tevkifatı karşısındaki durumunun değerlendirilmesinde, yapılan ödemenin ticari kazanç, serbest

meslek kazancı ya da gayri maddi hak iktisabına yönelik mahiyette olup olduğunun tartışılarak yorumlanması halinde, verilecek yanıt/ulaşılan sonuç içerisinde elde edilen kazancın türünün tespitinden bağımsız olarak puanlama yapılacaktır.

#### YANIT 5:

KVK'nın "Zarar Mahsubu" başlıklı 9 uncu maddesinde;

*(1) Kurumlar vergisi matrahının tespitinde, kurumlar vergisi beyannamesinde her yila ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek şartıyla aşağıda belirtilen zararlar indirim konusu yapılır:*

*a) Beş yıldan fazla nakledilmemek şartıyla geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararlar.*

*Kanunun 20 nci maddesinin birinci fıkrası çerçevesinde devralinan kurumların devir tarihi itibarıyle öz sermaye tutarını geçmeyen zararları ile 20 nci maddenin ikinci fıkrası kapsamında gerçekleştirilen tam bölünme işlemi sonucu bölünen kurumdaki öz sermayesinin devralinan tutarını geçmeyen ve devralinan kıymetle orantılı zararın indirilmesinde aşağıdaki şartlar ayrıca aranır:*

*(1) Son beş yila ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması.*

*(2) Devralinan kurumun faaliyetine devir veya bölünmenin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam edilmesi."*

hükümüne yer verilmiştir.

Aynı Kanunun 19 uncu maddesinin birinci fıkrasında, birleşme sonucunda infisah eden kurum ile birleşilen kurumun kanunu ve iş merkezlerinin Türkiye'de bulunması ve münfesih kurumun devir tarihindeki bilanço değerlerinin, birleşilen kurum tarafından bir bütün halinde devralınması ve aynen bilançosuna geçirilmesi şartıyla gerçekleşen birleşmelerin devir hükmünde olduğu, ikinci fıkrasında ise kurumların birinci fikradaki şartlar dahilinde tür değiştirmelerinin de devir hükmünde olduğu belirtilmiştir.

Kanunun 20 nci maddesinde de, devirlerde maddede belirtilen şartlara uyulduğu takdirde münfesih kurumun sadece devir tarihine kadar elde ettiği kazançların vergilendirileceği; birleşmeden doğan karların ise hesaplanmayacağı ve vergilendirilmeyeceği; ayrıca, birleşilen kurumun, münfesih kurumun tahakkuk etmiş ve edecek vergi borçlarını ödeyeceğini ve diğer ödevlerini yerine getireceğini münfesih kurumun birleşme sebebiyle verilecek olan kurumlar vergisi beyannamesinin ekinde vereceği bir taahhütname ile taahhüt edeceği hükmeye bağlanmıştır.

Öte yandan, 1 seri no.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinin "9.2.2. Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesinin şartları" başlıklı bölümünde;

*"Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun yapılabilmesi için;*

*- Devralinan veya bölünen kurumların son 5 yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması,*

*- Devir veya bölünme neticesinde zarar mahsubu yapacak kurumun, aynı faaliyete devir veya bölünmenin meydana olduğu hesap döneminden itibaren en az 5 yıl süreyle devam etmesi*

*gerekmektedir.*

*Kurumlar Vergisi Kanununun 9uncu maddesi ile devir ve bölünme işlemlerinde zarar mahsuzu yapılabilmesi için "aynı faaliyete devam" şartı getirilmiştir. Bu şart, mülga 5422 sayılı Kanunun mükerrer 14 üncü maddesinde yer alan "aynı sektörde faaliyet gösterme" şartından daha dar kapsamlı bir şart olup devralan kurumların devir veya bölünmenin meydana geldiği tarihten itibaren en az 5 yıl süreyle, devralınan veya bölünen kurumların faaliyetlerini devam ettirme zorunluluğu bulunmaktadır.*

*Vergiden kaçınma amacıyla yönelik olarak ekonomiye kazandırılması mümkün olmayan kurumların devir veya bölünme suretiyle devralınması ya da devralınan veya bölünen kurumların faaliyetinin 5 yıllık süre içinde arızı hale getirilerek kısmen durdurulması veya sona erdirilmesi gibi ekonomik olmayan sebeplerle devir ve bölünme işleminin yapılması halinde zarar mahsuzu mümkün değildir.*

*Şartların ihlali halinde zarar mahsuzu olanağı ortadan kalkacağından, gerekli düzeltme işlemi yapılacak; yersiz zarar mahsuzu nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler için vergi ziyai doğmuş sayılacaktır."*

*Aynı Tebliğinin "9.2.3. Devir ve bölünme halinde zarar mahsubunun sırası ve mahsup edilemeyen zarar tutarları" başlıklı bölümünde;*

*"Devralınan zararlar, devreden veya bölünen kurumda doğduğu dönemde itibaren beş yıllık süre içinde mahsup edilebilecektir.*

*Devir ve bölünme halinde mahsup edilebilecek zararlar, hangi hesap dönemine ait olduğu devralan kurumların beyannameleri ekinde ayrıca bildirilmek şartıyla, mükelleflerce serbestçe belirlenebilecektir. Özsermeye sınırlamasını aşan zarar tutarı ise iptal edilecektir."*

açıklamalarına yer verilmiştir.

Diger taraftan, 7143 sayılı Kanunun 5inci maddesinin birinci fikrasının(ğ) bendinde, Gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında bulundukları yıllara ait zararlarının %50 sinin 2018 ve izleyen yıllar karından mahsup edilemeyeceği hükmü altına alınmıştır.

Buna göre, devralınan kurumun beş yıla ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin kanuni süresinde verilmiş olması ve söz konusu şirketin faaliyetine devrin meydana geldiği hesap döneminden itibaren en az beş yıl süreyle devam etmesi kaydıyla, devralınan kurumun devir tarihi itibarıyle öz sermaye tutarını geçmeyen zararlarının kurumlar vergisi matrahınızın tespitinde indirim konusu yapılması mümkündür.

Ayrıca, 6736 veya 7143 sayılı kanunlar kapsamında matrah artırımı uygulamasından faydalанılmadığı için, söz konusu şirketin öz sermayesinin devralınan tutarını geçmeyen zararlar, söz konusu kanunlarda belirtilen %50'lük sınırlamaya tabi olmaksızın KVK'nın 9'uncu maddesi hükümleri dikkate alınmak suretiyle kurumlar vergisi matrahının tespitinde beyanname üzerinde indirim olarak dikkate alınabilecektir.

GİB tarafından verilen 05.08.2020 tarih ve 569174 sayılı özelde aşağıdaki değerlendirmeler yapılmış bulunmaktadır.

"İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 2013 yılında Amerika Birleşik Devletlerinde şirketinizle eşit sermayeli ... unvanlı şirketi kurduğunuzu, başlangıç sermayesinin 1.000.000,00 USD olarak belirlendiği, ancak Türkiye'de faaliyet gösteren şirketiniz tarafından yurt dışındaki şirkete sermaye transferi olarak 2017 yılında 1.091.200,00 USD'nin transfer edildiği, 2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarında söz konusu şirketin zarar etmesi dolayısıyla sermaye ihtiyacının karşılanamadığı ve şirket ortaklığinden bedelsiz olarak çekilmek zorunda kaldığınızı belirtilerek, söz konusu sermaye transferi tutarının Türkiye'deki şirketinizin 2017 yılı karından indirim konusu yapılmayacağı hususunda bilgi talep edilmektedir.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 1 inci maddesinde kurumlar vergisine tabi kurumlar sayılmış olup aynı Kanunun 3 üncü maddesinin birinci fıkrasında da bu kurumlardan kanuni veya iş merkezi Türkiye'de bulunanların tam mükellef olarak gerek Türkiye içinde gerekse Türkiye dışında elde ettikleri kazançlarının tamamı üzerinden vergilendirilecekleri hükmüne yer verilmiştir.

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

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun başlıklı 38 inci maddesinde ise bilanço esasına göre ticari kazancın, teşebbüsteği öz sermayenin hesap dönemi sonunda ve başındaki değerleri arasındaki müsbat fark olduğu, bu dönem zarfında işletmeye ilave olunan değerlerin bu farktan indirileceği, işletmeden çekilen değerlerin ise bu farka ilave olunacağı, ticari kazancın bu surette tespit edilmesi sırasında Vergi Usul Kanunun değerlendirmeye ait hükümleri ile aynı Kanunun 40 ve 41 inci maddeleri hükümlerine uyulacağı hükmüne yer verilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 40 inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Kanununun 8 inci maddesinde kazancın tespitinde indirilecek giderler sayılmış olup Vergi Usul Kanununun üçüncü kitabında da "Değerleme" hükümlerine yer verilmiştir.

Anılan maddelerde iştirak edilen kuruma sermaye olarak konulan tutarın kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınabileceğine ilişkin herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Öte yandan, özelge talep formu ekinde yer alan "*Ortaklık Hakları Alım Sözleşmesinde*" Amerika Birleşik Devletlerindeki ... şirketi ile şirketinizin bir ortak girişim olarak faaliyetlerin yürütülmesi amacıyla kurulduğu ve ortaklık haklarının yüzde ellisini (%50) elinde bulundurduğu anlaşılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, Amerika Birleşik Devletlerinde kurulan ve ortaklığinden bedelsiz olarak çekildiğiniz ... unvanlı şirkete koyduğunuz sermaye tutarının (2013, 2014, 2015 ve 2016 yıllarında söz konusu şirketin zarar etmesi dolayısıyla bu zararın karşılanması için sermaye transferi olarak gönderilen 1.091.200,00 USD dahil) şirketinizin safi kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması mümkün değildir."

#### **Bu düzenlemeler ışığında:**

1-7143 sayılı Kanun'un matrah artırımı düzenlemeleri gereği, 2017 yılı dönem zararının 2018 hesap döneminde yalnızca %50'lik kısmı olan  $(300.000 \times \%50) = 150.000\text{TL}$ 'nin vergi matrahının tespitinde indirim olarak dikkate alınması mümkündür. 2015 ve 2016 yılları devreden zararlarının ise, ilgili dönemler için matrah artırımında bulunulmadığından tamamı indirim konusu yapılabilecektir.

2-Birleşme yoluyla devralınan kuruma ait 2017 hesap dönemi zararının tamamı, KVK ve 1 seri numaralı Genel Tebliğde belirtilen ve yukarıda yer verilen koşulları taşıması halinde ve ilgili kurum tarafından matrah artırımında bulunulmadığından tamamen indirebilecektir.

3-Yurt dışında (vergi cenneti niteliğinde olan) British Virgin Adalarında kurulu bulunan şirketin sermaye kaybının (ve bu kaybın telfafisine yönelik nakit aktarımının) zarar olarak nitelendirilmesi söz konusu olmadığından,  $(50.000 \times 5) = 250.000\text{TL}$  tutarının da 2018 hesap dönemi vergi matrahının tespitinde "indirim unsuru olarak" dikkate alınabilmesi olanaklı değildir.

**Farklı Değerlendirme ve Açıklamalar:** British Virgin Adalarında kurulu bulunan şirketin sermayesinde vuku bulan azalmanın KVK'nın 5/1-b maddesi kapsamında değerlendirilmesine de, değerlendirmede ilgili düzenleme ve uygulamaların sistematik ve tutarlı biçimde açıklanması haline de kısmi puan verilmiştir.

## YANIT 6:

GİB tarafından verilen 18.06.2020 tarih ve 160473 sayılı özelge, duruma uygun açıklamalar içerdiginden dolayı, özelgenin ilgili kısmı bir bütün olarak aşağıya alınmıştır.

“.....

6736 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin Kanunun 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrasında, "Kayıtlarda yer aldığı hâlde işletmede bulunmayan kasa mevcudu ve ortaklardan alacaklar ile bunlarla ilgili diğer işlemler hakkında aşağıdaki hükümler uygulanır:

a) Bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 31/12/2015 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 bu Kanunun yayımlandığı tarihi izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairelerine beyan etmeyle kayıtlarını düzeltbilirler.

b) Bu fikranın (a) bendi kapsamında beyan edilen tutarlar üzerinden %3 oranında hesaplanan vergi, beyanname verme süresi içinde ödenir.

c) Bu fikra kapsamında ödenen vergiler, gelir veya kurumlar vergisinden mahsup edilmez; beyan edilen tutarlar ve ödenen vergiler, kurumlar vergisi matrahının tespitinde gider olarak kabul edilmez. Bu fikra uyarınca beyan edilen tutarlar nedeniyle ilave bir tarhiyat yapılmaz. Bu fikra kapsamında beyanda bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin bu beyanları nedeniyle 2016 yılı geçici vergi beyannamelerinde düzeltme gereği takdirde, düzeltme işlemleri bu fikrada öngörülen beyanname verme süresi içinde yapılır ve düzeltme işlemleri nedeniyle herhangi bir ceza veya faiz aranmaz."

hükümü yer almaktadır.

1 seri no.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması Hakkında 6736 Sayılı Kanun Genel Tebliğinin "VI/C-3-Vergisel Yükümlülükler ve Muhasebe Kayıtları" başlıklı bölümünde;

- Bilançolarda görülmekle birlikte işletmelerde bulunmayan kasa mevcutları ve ortaklardan alacaklar tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan tutarların düzeltilmesi halinde "689. Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar" hesabının kullanılacağı, söz konusu geçici hesapta izlenen tutarın herhangi bir şekilde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı,

- 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 izlenmesinin mümkün olduğu ve söz konusu geçici hesapta izlenen tutarın herhangi bir şekilde kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı

açıklamalarına yer verilmiştir.

Buna göre, 6736 sayılı Kanunun 6 ncı maddesi kapsamında beyan edilen kasa mevcutları ve ortaklardan alacaklar tutarları ile bunlarla ilgili diğer hesaplarda yer alan tutarların, bilançonun aktifinde herhangi geçici bir hesapta izlenmesi halinde, bilançonun aktifinde geçici bir hesapta izlenen tutarın daha sonraki hesap dönemlerinde "681. Önceki Dönem Gider ve Zararları" hesabına aktarılmak suretiyle bilançodan çıkarılması mümkündür. Ancak, bu hesaplardan hangisinde izlenirse izlensin bu tutarların kurum kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınamayacağı tabiidir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin birinci fıkrasında, maddede yer alan ödemeler üzerinden vergi kesintisi yapmakla sorumlu olanlar sayılmış olup, anılan maddenin 6/b-i bendinde ise, tam mükellef kurumlar tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından (kârin sermayeye eklenmesi kâr dağıtımını sayılmaz.) % 15 oranında gelir vergisi tevkifatı yapılacağı hükmü altına alınmıştır.

Dolayısıyla şirketinizce, 6736 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında kayıtların düzeltmesi nedeniyle "296-Geçici Hesap"a kaydedilen tutarın geçmiş yıl kârlarından veya yedek akçelerden mahsup edilmesi halinde, bu mahsup işlemi kâr dağıtımını olarak değerlendirilecek ve mahsubu yapılan tutar üzerinden de kâr dağıtımına bağlı vergi kesintisi yapılması gerekecektir."

Bilindiği üzere KVK'nın "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımları" başlığını taşıyan 13/1. maddesinde; "Kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılır. Alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler her hal ve şartta mal veya hizmet alım ya da satımı olarak değerlendirilir" hükmü yer almaktadır. Konuya ilişkin ilave açıklamalara ilgili kanunun 13/2-3.maddelerde geniş olarak yer verilmiş bulunmaktadır.

İşletmelerin önemli tutarlarda ortaklardan alacaklı olması veya kasa hesabında ticari, ekonomik ve teknik icapların yanı normalin üzerinde yüksek tutarda bakiyeler görülmesinin çeşitli nedenleri olabilmektedir.

Bunlar;

i-İşle ilgisi olduğu halde belgesi temin edilemeyen ya da belgesiz yapılan harcamalar, Bordrolarda kayıtlı ücretlerin dışında yapılan ödemeler,

ii-Kayıt dışı mal ve/veya hizmet alım ya da satımının olması,

iii-Şirket ortaklarının şahsi harcamalarının, eş/çocuklarının ve ilişkili giderlerinin şirket tarafından karşılanması olması,

iv-Yurt içinde mal ve hizmet satışından oluşan alacaklardan yapılamayan bir kısım tahsilatların yapılmış gibi gösterilmesi,

v-İşletme fonlarının ortaklar ya da işletme yöneticileri tarafından kişisel yatırım/finansal araçlarda değerlendiriliyor olması,

vi-İşletme fonlarının ticari olmayan iş ve işlemler ya da suç sayılan eylemler için sarf edilmiş olması,

vii-İşletmede kayıtlı olarak görülen sermayenin bir kısmının fiilen bulunmuyor olması,

vii-Kambiyo mevzuatı gereğince yurtdışında bırakılan ya da kalan tutarın tahsilinin gecikmesi veya imkansız hale gelmesi vb. nedenlerle dövizlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan kur farkları gibi fiktif gelir oluşumundan kurtulmak için bu bedellerin tahsil edilmiş gibi gösterilmesi.

Uygulamada kural olarak, yukarıda yer verilen ya da benzeri öznel ve somut belirlemelerin yapılmıyor olması halinde, işletme fonlarının ortaklar tarafından tasarruf edildiği ve bu kişilere finansman temin hizmeti verildiği yaklaşımı kullanılmaktadır.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), ortakların şirkete borçlanma yasağı getirmiş ve iştirak taahhüdünden doğan borç hariç pay sahiplerinin (ortakların) şirkete borçlanmasını yasaklamıştır. İştirak taahhüdünden doğan borçtan anlaşılması gereken, gerek şirketin kuruluşunda gerekse de sermayesini artırması sırasında pay sahipleri (ortaklar) tarafından şirkete ödenmesi taahhüt edilen borçtur. Ticari bir ilişkide normal bir müşteriye yapılan uygulamanın aynısı işletme ortağına da uygulanırsa bu durumda herhangi bir problem söz konusu olmaz. Kanuna göre bir ortağın herhangi bir ticari faaliyete dayanmaksızın şirketten borç alması, borçlanma yasağına aykırılık oluşturmaktadır. İşletme sahipleri, kendilerine tanınan yasal yollar; sermaye azaltımı, kar dağıtıımı, tasfiye vb. haricinde işletme kaynaklarını bedelsiz olarak kullanamazlar. Ticari hayatı ortaklarla borçlu gözükebildikleri gibi ortaklarından alacaklı da olabilmektedirler. Önemli olan, ticari olsun veya olmasın, ilişkili şirketlere ve ortaklarına cari hesap ilişkilerinde emsal kurum veya kişilere nazaran avantaj, menfaat sağlayıp sağlamadığıdır. Ortakların menfaat sağlamaası işlemlerinin, belirli şartlar dahilinde kurumlar vergisi yönünden örtülü kazanç dağıtımını olarak kabul edilmesi, söz konusu işlemin vergisel boyutunun ve işletmeler açısından konunun önemini daha da artırmaktadır.

Dönem sonlarında kasa hesabı bakiyesi fazla olan şirketler, ticari hayatı ilişkin teamüllere uygun davranışmadığı, basiretli bir işadamı gibi kasadaki parayı değerlendirmemek suretiyle, şirketin elde edeceğİ faiz gelirinden mahrum bırakıldığı ve varsa alınan kredi borcuna bağlı olarak şirketi faiz gideri ödemek durumunda bırakıldığı gerekçesiyle VUK'un 30/4 maddesi uyarınca cezalı tarhiyata muhatap kılınmaktadır. Maliye Bakanlığı öteden beri borç verme işleminin finansman temini hizmeti kapsamında değerlendirildiği için ortaklara kullandırılan tutar üzerinden adat yöntemi ile faiz hesaplanması ve gelir yazılması gerekliliğinin altını çizmektedir. Bu işlem için kullanılacak faiz oranı, şirket kredi kullanıyorsa kullandığı kredinin faiz oranı, kullanmıyor ise ilgili dönem için ticari teamüllere uygun faiz oranı üzerinden olmalıdır. Bu oran belirlenirken, şirketin ortağa verdiği parayı bir bankada mevduata veya devlet tahvili, hazine bonosuna yatırıldığında elde edeceği gelirin faiz oranı da dikkate alınmalıdır.

Diger taraftan yeni TTK'da borçlanma yasağına aykırı davranışın ortakların, 300 günden az olmamak üzere adli para cezasıyla cezalandırılmaları huküm altına alınmıştır.

Ayrıca yukarıda belirtilen durumlara ek olarak ilgililer; faiz tutarı üzerinden fatura düzenlenmemesi nedeniyle kesilmeyen fatura bedelinin %10'u üzerinden kesilen özel usulsüzlük cezası ile karşılaşabilecektir. Ortaklara kullandırılan fonlar üzerinden kurum açısından mahrum kalınan faiz geliri diğer taraftan gerçek kişiler için "örtülü kar dağıtıımı" niteliğinde kabul edilerek GVK'nın 94/6 düzenlemesi gereği gelir vergisi tarhiyatına da tabi tutulacaktır.

Yargı kararları bağlamında örnek olsun;

- i- Danıştay 4'üncü D'nin, 07.12.2006 tarih ve E:2006/133, K:2006/106 sayılı kararına göre, ortaklara borç para vererek faiz geliri elde eden şirketin bu faaliyetinin ticari faaliyet olarak kabul edilmesi ve borç verme işlemi sonucu elde edilen faiz gelirinin KDV'ye tabi tutulması gerekir.”
- ii- Danıştay 4'üncü D'nin, 24.05.2007 tarih ve E:2006/542, K:2006/1741 sayılı kararına göre, ortaklara borç para veren şirketin bu işlemini mutad meslek halinde yapmadığından ve ödünç para verme yoluyla para kazanma amacı olmadığından BSMV mükellefi olarak kabul edilemez. Sadece gerçek kişiler ikrazatçı olabildiklerinden, şirketlerin ikrazatçı olarak kabul edilmesi de mümkün değildir. Dolayısıyla, ortaklarına borç para vermek suretiyle faiz geliri elde edilmesi işleminin bir ticari faaliyet olarak kabul edilmesi ve elde edilen faiz geliri üzerinden KDV hesaplanması gerekdir.”

GİB tarafından benzer içerikte ve konuda verilen çok sayıdaki özelgede de işlenildiği ve değerlendirildiği üzere, “Kasa veya Ortaklardan Alacaklar” hesaplarında ticari, teknik ve ekonomik icaplara uygun olamayan biçimde atıl tutulan işletme fonlarının varlığı ortaşa verilen bir finansman hizmeti ve bu fonlar üzerinden hesaplanacak faizler de verilen finansman hizmeti karşılığı elde edilen gelir niteliğinde kabul edileceğinden, bu tutar için ayrıca KDV hesaplanması ve ilişkili gerçek ve tüzel kişilere

fatura edilmesi vergisel bir zorunluk olmalıdır. Bu bağlamda gerek kasa hesabı için ortağa yansıtılan faiz tutarları, gerekse ilişkili kişilere kullandırılan nakit kaynaklar için kayıt edilen hesaplar üzerinden adatlandırma işlemi yapılmak suretiyle hesaplanacak faizler, kaynağı ticari mahiyettedeki hizmet ifası nedeniyle KDV'nin de konusuna girdiğinden, fatura düzenlenmeli ve KDV hesaplanmalıdır.

**Bu düzenlemeler ışığında:**

- 1- 7143 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında kayıtların düzeltmesi nedeniyle "296-Geçici Hesap" a kayıt yapılabileceği,
- 2- 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 alınamayacağı,
- 3- 7143 sayılı Kanunun 6 ncı maddesinin üçüncü fıkrası kapsamında kayıtların düzeltmesi nedeniyle "296-Geçici Hesap" a kaydedilen 1.000.000 TL'nin geçmiş yıl kârlarından veya yedek akçelerden mahsup edilmesi halinde, bu mahsup işlemi kâr dağıtımını olarak değerlendirilecektir.
- 4- Kolay Tarım A.Ş. tarafından; tam mükellef gerçek kişilere, gelir ve kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara ve gelir vergisinden muaf olanlara dağıtılan, 75 inci maddenin ikinci fıkrasının (1), (2) ve (3) numaralı bentlerinde yazılı kâr paylarından olmak üzere, Kolay Holdings PLC ve Kolay Good Services GMBH'ye yapılan ödemeler üzerinden ortaklık paylarına göre % 15 oranında gelir vergisi tevkifi yapılmalıdır.
- 5- Tevkifat matrahı brüt tutar olup, tevkifat oranı ÇVÖA hükümlerine göre %10 olmaktadır. Bu açıdan yapılacak toplam vergi tevkifi, kar dağıtımına konu tutar olarak 400.000 TL üzerinden 444.444TL olup, tevkif edilmesi gereken toplam kurumlar vergisi ( $444.444 \times \%10 = 44.444$ TL olacaktır).
- 6- 01.01.2018-31.12.2018 döneminde (31.12.2017 tarihinde bakiye tutarı 1.000.000TL azaltmasına karşın 10.000 TL'den 500.000 TL'ye çıkan) işletme fonlarının muvazaalı biçimde 100-Kasa ve 131-Ortaklardan Alacaklar hesapları kullanılarak işletme dışına çıkarılması, bu yolla ilişkili gerçek ve tüzel kişilere yönelik finansman hizmeti ifasını ortaya koymaktadır. Söz konusu işlem, yapılacak inceleme sonucunda finansman hizmeti verilen gerçek ve tüzel kişilerin somut olarak saptanabilmesi halinde bu kişiler adına, bedelsiz hizmet ifası değerlendirilmesi ile faiz tahakkuk ettirilmesini gerektirecek ve hesaplanan faiz tutarı kadar dönem kurum kazancı eksik tahakkuk ettirilmiş olacaktır.
- 7- İfa edilen finansman hizmeti KDVK'ın 6, 9 ve 24'üncü maddeleri uyarınca KDV'ye tabi olup, ifanın yurt dışında yerleşik ilişkili tüzel kişilere verildiğinin saptanması halinde ise bu faiz kısmı için bu defa KDVK'ın 6 ve 11'nci maddeleri uyarınca hizmet ihracı kapsamında değerlendirme yapılacaktır.
- 8- Yurt dışında yerleşik tüzel kişiler ile gerçek kişilere bedelsiz olarak finansman hizmeti verilmesi aynı zamanda GVK'nın 94/6 madde düzenlemesi gereği (belirlenecek matrah kısmının brüt tutarı üzerinden) kar payı dağıtımını tevkifatının yapılmasını gerektirecektir.
- 9- 100-Kasa ve 131-Ortaklardan Alacaklar hesaplarında 2018 hesap döneminde yer alan tutarların fiktif olarak kayıt dışı ticari ve mali işlemlerden kaynaklandığının tespiti halinde ise ayrıca finansman hizmeti ifası değerlendirilmesi yapılmayacak, tespit edilen işlemlere uygun vergi kaybına yönelik sonuçlar üretilecektir.