

HAZIRLAYAN**Hakan DEĞİRMENÇİ**

Vergi Müfettişi

Hazine ve Maliye Bakanlığı

**VERGİ MEVZUATINDA
GÜNCEL GELİŞMELER****● ÖTV Tutarlarının Yeniden Belirlenmesi**

20.05.2021 tarih ve 31486 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 19.05.2021 tarih ve 3994 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile 06.06.2002 tarih ve 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli (II) sayılı listede yer alan ve aşağıdaki tabloda isimleri belirtilen malların özel tüketim vergisi

tutarları karşılarında gösterildiği şekilde yeniden belirlenmiştir.

19.05.2021 tarih ve 3994 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı'nın eki Karar'ın 1'inci maddesi ile yeniden belirlenen ÖTV tutarlarına aşağıda yer verilmiştir.

G.T.İ.P. NO	Mal İsmi	Vergi Tutan (TL)	Birimi
2710.12.45.00.11	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler) (Oktanı (ROM) 95 veya daha fazla fakat 98'den az olanlar) Kurşunsuz benzin 95 oktan	1,3313	Litre
2710.12.45.00.13	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler) (Oktanı (RON) 95 veya daha fazla fakat 98'den az olanlar) Kurşunsuz benzin 95 oktan (E10)	1,3313	Litre
2710.12.45.00.18	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler) (Oktanı (RON) 95 veya daha fazla fakat 98'den az olanlar) Diğerleri	1,3313	Litre
2710.12.49.00.11	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler) (Oktanı (RON) 98 veya daha fazla olanlar) Kurşunsuz benzin 98 oktan	1,5836	Litre
2710.12.49.00.12	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler) (Oktanı (RON) 98 veya daha fazla olanlar) Kurşunsuz benzin 98 oktan (E10)	1,5836	Litre

2710.12.49.00.18	(İçindeki kurşun miktarı litrede 0,013 gramı geçmeyenler) (Oktanı (RON) 98 veya daha fazla olanlar) Diğerleri	1,5836	Litre
2710.19.43.00.11	(Gaz oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,001'i geçmeyenler) Motorin	1,2931	Litre
2710.20.11.00.11	(Gaz oiller) (Ağırlık itibariyle kükürt oranı % 0,001'i geçmeyenler) Motorin	1,2931	Litre
2711.12	(Sıvılaştırılmış) Propan	0,8107	Kg
2711.13	(Sıvılaştırılmış) Bütan	0,8107	Kg
2711.19.00.00.11	Sıvılaştırılmış petrol gazı (L.P.G.) Motorlu taşıtlarda yakıt olarak kullanılacak olanlar (Otogaz) Diğerleri	0,8107 0,2810	Kg Kg
2711.29.00.00.11	(Gaz halinde olanlar) Propan	0,8107	Kg
2711.29.00.00.12	(Gaz halinde olanlar) Bütan	0,8107	Kg

14.05.2018 tarihli ve 2018/11818 sayılı Bakanlar Kurulu Kararının eki Karar, 3994 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararın 1'inci maddesinde 2710.12.45.00.11, 2710.12.45.00.13, 2710.12.45.00.18, 2710.12.49.00.11, 2710.12.49.00.12, 2710.12.49.00.18, 2710.19.43.00.11 ve 2710.20.11.00.11 G.T.İ.P. numarası ile yer alan mallar bakımından 29.02.2020 tarihinde uygulanan; 2711.12.2711.13, 2711.19.00.00.11, 2711.29.00.00.11 ve 2711.29.00.00.12 G.T.İ.P. numarası ile yer alan mallar bakımından ise 17.05.2018 tarihinde uygulanan özel tüketim vergisi tutarlarını geçmeyecek şekilde uygulanır.

● Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ

25.05.2021 tarih ve 31491 sayılı Resmi Gazete'de 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nde değişiklik yapılmasına dair 18 No'lu Tebliğ yayımlanmıştır. Söz konusu Tebliğ ile,

- Finansman gider kısıtlaması,
 - Sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık payları,
 - Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında hal-ka arz edilen kurumlarda kurumlar vergisi oranının 2 puan indirimli uygulanması,
- Hususlarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir. 18 No'lu Tebliğ ile 1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'ne eklenen hükümler aşağıda alt başlıklar halinde açıklanmıştır.

1- Finansman Gider Kısıtlaması

1.1- Kapsamı

18 No'lu Tebliğ'in 1'inci maddesi ile Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "11. Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı bölümünün "11.12. Kanunen yasaklanmış fiiller nedeniyle katlanılan giderler" alt başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere "11.13. Finansman gider kısıtlaması" başlıklı alt bölüm eklenmiştir.

6322 sayılı Kanunun 37'nci maddesiyle 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "Kabul Edilmeyen İndirimler" başlıklı 11'inci maddesinin birinci fıkrasına aşağıda belirtilen (i) bendi eklenmiştir.

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

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11/1-i maddesi kapsamında Cumhurbaşkanı'na tanınan bu yetki 04.02.2021 tarih ve 31385 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 03.02.2021 tarih ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla kullanılmış olup bu Kararda 01.01.2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmak üzere söz konusu gider ve maliyet unsurlarının %10'unun kurum kazancının tespitinde indiriminin kabul edilmeyeceği düzenlenmiştir.

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

Ayrıca, öz kaynak tutarını aşan yabancı kaynaklara ilişkin olarak faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurlarından, yatırımın maliyetine eklenmiş olan yabancı kaynaklardan doğan

gider ve maliyet unsurları ise %10'luk bu kısıtlamaya tabi tutulmayacaktır.

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci fıkrasına eklenen (i) bendi 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girdiğinden bu tarihten önce sağlanan yabancı kaynaklara ilişkin olarak mahiyet ve tutarlar finansman gideri kısıtlaması kapsamında olmayacaktır. Buna göre 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiş olup bu tarihten itibaren (bu tarih dahil) sağlanan finansman hizmetleri veya akdedilen kredi sözleşmeleri nedeniyle oluşan finansman giderleri, 3/2/2021 tarihli ve 3490 sayılı Cumhurbaşkanı Kararıyla 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemlerine uygulanmak üzere yürürlüğe giren finansman gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacaktır.

1.2- Kapsama Giren Mükellefler

Finansman gider kısıtlaması, **yabancı kaynakları öz kaynaklarını aşan** kurumlar vergisi mükellefleri hakkında uygulanacaktır.

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

- 4632 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan emeklilik şirketleri,
- 5411 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan Türkiye'de kurulu mevduat bankaları, katılım bankaları, kalkınma ve yatırım bankaları, yurt dışında kurulu bu nitelikteki kuruluşların Türkiye'deki şubeleri ve finansal holding şirketleri,
- 5684 sayılı Kanun kapsamında faaliyette bulunan sigorta ve reasürans şirketleri,
- 6361 sayılı Kanunun ilgili maddelerinde yer alan sözleşmelere uygun olarak faaliyette bulunan finansal kiralama, faktoring, finansman şirketleri ve tasarruf finansman şirketleri ile,

- 6362 sayılı Kanun kapsamında sermaye piyasası faaliyetlerinde bulunan kurumlar, finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaklardır.

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

Dolayısıyla, finansman gider kısıtlaması ilk defa 2021 yılının birinci geçici vergilendirme dönemi itibarıyla dikkate alınacaktır.

1.3-Gider Kısıtlaması Kapsamına Giren Yabancı Kaynaklara İlişkin Gider Ve Maliyet Unsurları

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

Bir gider veya maliyet unsurunun gider kısıtlamasına konu edilmesi için bunların yabancı kaynak kullanımına ve bu kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmuş olması gerekmektedir. Teminat mektubu komisyonları, tahvil ihracı ile ilgili olarak yapılan baskı ve benzeri giderler ile ipotek masrafları gibi herhangi bir yabancı kaynak kullanımına bağlı olmaksızın yapılan giderlerin gider kısıtlamasına konu edilmesi söz konusu değildir. Aynı şekilde bir finansman gideri

olmayıp finansman geliri azalması niteliğinde olan erken ödeme iskontoları veya peşin ödeme iskontoları da finansman gider kısıtlaması kapsamı dışındadır.

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

Kredi sözleşmelerine ilişkin olarak ödenen damga vergisi veya banka havale ücretlerine ilişkin ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın kullanım süresine bağlı olarak doğmayan gider ve maliyet unsurları finansman gider kısıtlaması uygulamasına tabi olmayacaktır. Bu giderlerden kredi faizleri üzerinden hesaplanan banka ve sigorta muameleleri vergisi gibi bir yabancı kaynağın işletmede kullanım süresine bağlı olarak doğanların ise finansman gider kısıtlaması uygulamasına konu edileceği açıktır.

Ayrıca, işletmelerce banka vb. kurumlardan temin edilen kredilerin, bu işletmelerin üzerinde herhangi bir finansman yükü kalmaksızın grup şirketlerine aktarılması halinde, bu kredilere ilişkin finansman giderinin, krediyi devralan ve fiilen kullanan şirket bünyesinde gider kısıtlamasına tabi tutulması gerekmektedir.

Öte yandan, imalatçı veya tedarikçi şirketlerle imzalanan aracılı ihracat sözleşmesine dayanarak dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketleri üzerinden aynı değerle alınıp aynı değerle ihracatı gerçekleştirilen, malın üretimi veya tedarikine ilişkin tüm yükümlülüklerden doğrudan ve münhasıran imalatçı veya tedarikçi

şirketlerin sorumlu olması ve ihracattan doğan finansman yükünün aracı ihracat sözleşmesinin tarafı olan imalatçı veya tedarikçi şirketlere aktarılması kaydıyla, bu işlemler nedeniyle dış ticaret sermaye şirketleri veya sektörel dış ticaret şirketleri nezdinde finansman gider kısıtlaması uygulanmayacaktır.

Ancak, dış ticaret sermaye şirketleri ve sektörel dış ticaret şirketlerinin kendi nam ve hesabına yurt içinden satın aldıkları malların satışından doğan finansman giderleri finansman gider kısıtlamasına tabi tutulacaktır.

Örnek 1: Öz kaynakları toplamı 800.000 TL olan (A) A.Ş.'nin aynı dönemde yabancı kaynakları toplamı 1.000.000 TL'dir. Bu döneme ilişkin toplam finansman gideri ise 100.000 TL'dir.

Dönem sonu itibarıyla (A) A.Ş.'nin yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aştığı için aşan kısma münhasır olmak üzere yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderinin %10'luk kısmı, kurum kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmeyecektir.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

Aşan kısım: Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı

: 1.000.000 TL – 800.000 TL = 200.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri: Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

: 100.000 TL x (200.000 TL / 1.000.000 TL)

: 100.000 TL x %20

: 20.000 TL

Yabancı kaynağın öz kaynak tutarını aşan kısmına isabet eden finansman giderinin %10'luk kısmı olan (20.000 TL x %10=) 2.000 TL kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

1.4- Geçici Vergilendirme Dönemlerinde Finansman Gider Kısıtlaması

Finansman gider kısıtlaması, 01.01.2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemi kazançlarına uygulanmaya başlandığından,

- Hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde 2021 yılının ilk geçici vergilendirme döneminde,
 - Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükelleflerde ise 2021 yılında başlayan özel hesap döneminin ilk geçici vergilendirme döneminde,
- yabancı kaynak ve öz kaynak mukayesesi yapılarak dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla, gerek geçici vergilendirme dönemlerinde gerekse yıllık dönemde finansman gider kısıtlamasına tabi olup olunmayacağı hesap döneminin son günü itibarıyla finansman gider kısıtlaması öncesi Vergi Usul Kanununa göre çıkarılacak bilanço esas alınarak tespit edilecektir.

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

Öte yandan özel hesap dönemi kullanmakta olan ve bilanço esasına göre defter tutan kurumlar vergisi mükellefleri, 2020 yılı içinde başlayıp 2021 yılında sona erecek özel hesap dönemlerinde finansman gider kısıtlamasına tabi tutulmayacaklardır.

Bu mükellefler, 2021 yılı içinde başlayıp 2022 yılında sona erecek özel hesap dönemlerinde şartların oluşması halinde finansman gider kısıtlaması uygulamaya başlayacaklardır.

1.5- Yıllara Sari İnşaat Ve Onarma İşleri İle Uğraşan Mükelleflerde Gider Kısıtlaması Uygulaması

Gelir Vergisi Kanunu'nun 42'nci maddesi hükmüne göre birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerinde kâr veya zarar için bittiği yıl kesin olarak tespit edilmekte ve kazancın tamamı o yılın geliri sayılarak vergilendirilmektedir. Bu işlerle uğraşanların kullandıkları yabancı kaynaklara ilişkin finansman giderleri-

nin, işin kesin kâr veya zararının tespit edildiği yıl kazancının hesaplanmasında gider veya maliyet unsuru olarak dikkate alınması gerektiğinden, gider kısıtlamasına ilişkin uygulama da aynı dönemde yapılacaktır.

Birden fazla inşaat ve onarma işinin birlikte yapılması veya yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin yanı sıra başka işlerin de bulunması halinde, yapılan **finansman giderleri hangi yılın kâr veya zarar tutarının tespitinde dikkate alınıyorsa, o yılda gider kısıtlamasına konu edilecektir.**

Öte yandan, finansman gider kısıtlamasına ilişkin hükümler 01.01.2021 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girdiğinden, bu tarihten önce mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşmiş olan ancak yıllara sari inşaat ve onarma işlerinin kazancı işin bittiği yılın kazancı olarak beyan edileceğinden henüz kurum kazancının tespitinde dikkate alınmamış olan finansman giderlerinin, inşaat ve onarma işi kazancının hangi yıl beyan edildiğine bakılmaksızın, gider kısıtlamasına konu edilmemesi gerekmektedir.

Örnek:

(E) A.Ş. inşaat taahhüt işlerinin yanı sıra otomotiv ticareti ile de iştigal etmektedir. Şirketin, 2019 yılında taahhüt etmiş olduğu inşaat işi halen devam etmektedir.

(E) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yabancı kaynak toplamı 15.000.000 TL, öz kaynak toplamı ise 12.000.000 TL'dir. Bu döneme ilişkin toplam 600.000 TL'lik finansman giderinin 200.000 TL'lik kısmı halen devam eden yıllara sari inşaat ve onarma işinin finansmanında kullanılmak üzere alınan krediden kaynaklanmaktadır.

Yıllara sari inşaat ve onarma işine ilişkin 200.000 TL'lik finansman gideri, halen devam etmekte olan söz konusu inşaat ve onarma işinin bittiği yılın gideri olarak dikkate alınacak olup (E) A.Ş. tarafından 2021 yılında finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın tespitinde, 200.000 TL'lik bu finansman gideri dikkate alınmayacaktır.

(E) A.Ş. söz konusu yıllara sari inşaat ve onarma işini 28/12/2022 tarihinde tamamlamış olup 2022 yılı bilançosunda yabancı kaynak toplamı 16.000.000 TL, öz kaynak toplamı ise 12.000.000 TL'dir. (E) A.Ş.'nin 2022 yılı toplam finansman gideri (yıllara sari inşaat ve onarma işinden kaynaklanan finansman giderleri dahil) 2.000.000 TL'dir.

2022 yılı kurum kazancının tespitinde dikkate alınacak 2.000.000 TL'lik finansman giderinin 1.500.000 TL'lik kısmı yıllara sari inşaat ve onarma işinden kaynaklanmaktadır. (İnşaat işine ilişkin 1.500.000 TL'lik bu finansman giderinin 600.000 TL'lik kısmı 2019 yılında, 400.000 TL'lik kısmı 2020 yılında, 200.000 TL'lik kısmı 2021 yılında ve 300.000 TL'lik kısmı da 2022 yılında ödenen faiz giderlerinden oluşmaktadır.)

2021 yılı uygulaması:

Aşan kısım: Yabancı kaynak toplamı - Öz kaynak toplamı
: 15.000.000 TL - 12.000.000 TL = 3.000.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri: Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)
: (600.000 TL - 200.000 TL²) x (3.000.000 TL / 15.000.000 TL)
: 400.000 TL x %20
: 80.000 TL

Dolayısıyla (E) A.Ş., 2021 yılına ilişkin (yıllara sari inşaat ve onarma işinden kaynaklanan kısım hariç) 400.000 TL'lik finansman giderinin aşan kısma isabet eden 80.000 TL'sinin %10'u olan (80.000 TL x %10=) 8.000 TL'lik kısmını, finansman gider kısıtlaması düzenlemesi uyarınca kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.

2022 yılı uygulaması:

Aşan kısım: Yabancı kaynak toplamı - Öz kaynak toplamı
: 16.000.000 TL - 12.000.000 TL = 4.000.000 TL

2022 yılında tamamlanan yıllara sari inşaat ve onarma işinden kaynaklanan ancak 1/1/2021 tarihinden önce tahakkuk ederek mahiyet ve tutar itibarıyla kesinleşen finansman giderleri mahsup edildikten sonra kalan tutar, 2022 yılında gider kısıtlamasının hesabında dikkate alınacaktır.

Toplam finansman gideri – İnşaat işine ilişkin 1/1/2021 tarihinden önceki finansman gideri:

2.000.000 TL – [600.000 TL (2019) + 400.000 TL (2020)] = 1.000.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri: Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam

yabancı kaynak)

: 1.000.000 TL x (4.000.000 TL / 16.000.000 TL)

: 1.000.000 TL x %25

: 250.000 TL

Buna göre (E) A.Ş. 2022 yılına ilişkin (1/1/2021 öncesinde yıllara sari inşaat ve onarma işinden kaynaklanan kısım hariç) 1.000.000 TL'lik finansman giderinin aşan kısma isabet eden 250.000 TL'sinin %10'u olan (250.000 TL x %10=) 25.000 TL'lik kısmını, finansman gider kısıtlaması düzenlemesi uyarınca kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.

1.6- Finansman Gideri Yanında Finansman Gelirinin De Bulunması Durumu

Finansman giderlerinin yanı sıra finansman geliri de elde etmiş olan mükelleflerin gider kısıtlaması uygulamasında söz konusu gelir ve giderlerini birbiri ile mukayese etmek suretiyle netleştirmeleri mümkün olmayıp finansman giderleri toplamının gider kısıtlamasına konu edilmesi gerekmektedir.

1/1/2013 tarihinden itibaren sağlanan yabancı kaynaklardan doğan kur farkı giderleri 2021 yılı kazancının tespiti de dahil olmak üzere döviz kurlarındaki değişim dikkate alınarak hesaplanan gerçek tutarları ile finansman gider kısıtlamasına konu edilecektir.

Yabancı para kurlarındaki düşüş veya yükselişler nedeniyle, geçici vergilendirme dönemleri itibarıyla kur farkı geliri veya kur farkı gideri söz konusu olabilmektedir. Şu kadar ki aynı kaynağa ilişkin olarak bir hesap dönemi içindeki aynı veya farklı geçici vergilendirme dönemlerinde oluşan kur farkı gelir ve giderleri mahsuplaştırılarak işlem tarihi veya dönem sonu itibarıyla bu kaynağa ilişkin net kur farkı gideri doğması halinde bu tutar finansman gideri kısıtlamasında dikkate alınacaktır.

Aynı dönem içinde olsa bile farklı yabancı kaynaklara ilişkin olarak oluşan kur farkı gelirleri ile kur farkı giderlerinin birlikte değerlendirilmesi mümkün değildir.

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

1.7- Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Ve Binek Otomobillerde Gider Kısıtlaması Uygulamaları Nedeniyle KKEG Olarak Dikkate Alınan Finansman Giderlerinin Durumu

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

Örnek 1: 2021 yılı dönem başı öz sermaye tutarı 200.000 TL olan (I) A.Ş., ortağı (O) A.Ş.'den 1.000.000 TL borç almış ve 2021 yılında 100.000 TL faiz ödemiştir. Söz konusu şirketin 2021 yılı toplam finansman gideri 150.000 TL'dir.

Öte yandan, (I) A.Ş.'nin 31/12/2021 tarihli bilançosunda yabancı kaynak tutarı 2.000.000 TL, öz kaynak tutarı ise 1.500.000 TL'dir.

Bu durumda, (I) A.Ş.'nin ortağı (O) A.Ş.'den aldığı borcun, dönem başı öz sermayenin 3 katı olan (200.000 TL x 3=) 600.000 TL'yi aşan (1.000.000 TL – 600.000 TL=) 400.000 TL'lik kısmı örtülü sermaye olacaktır. Kurumlar Vergisi Kanununun 12 nci maddesi uyarınca örtülü sermaye olarak kabul edilen kısma isabet eden faiz tutarı KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Örtülü sermaye nedeniyle ödenen faiz:
100.000 TL x (400.000 TL / 1.000.000 TL)

: 100.000 TL x %40

: 40.000 TL

(I) A.Ş.'nin 2021 yılına ilişkin toplam 150.000 TL'lik finansman giderinin 100.000 TL'lik kısmı ortak (O) A.Ş.'den alınan borca ilişkin olup bu tutarın örtülü sermayeye isabet eden kısmına ilişkin 40.000 TL'lik faiz gideri KKEG olarak kabul edilecektir. Finansman gider kısıtlaması nedeniyle KKEG olarak dikkate alınacak tutar ise örtülü sermayeye isabet eden KKEG düşüldükten sonra kalan (150.000 TL - 40.000 TL=) 110.000 TL üzerinden hesaplanacaktır.

Finansman gider kısıtlamasına tabi tutarın hesabı:

150.000 TL – 40.000 TL = 110.000 TL

Aşan kısım: Yabancı kaynak toplamı – Öz kaynak toplamı

: 2.000.000 TL – 1.500.000 TL = 500.000 TL

Aşan kısma isabet eden finansman gideri: Finansman gideri x (Aşan kısım / Toplam yabancı kaynak)

: 110.000 TL x (500.000 TL / 2.000.000 TL)

: 110.000 TL x %25

: 27.500 TL

Buna göre, (I) A.Ş. tarafından 2021 yılında finansman gider kısıtlaması kapsamında (27.500 TL x %10=) 2.750 TL'lik faiz gideri kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Dolayısıyla, (I) A.Ş. 2021 yılında örtülü sermaye kapsamında 40.000 TL, finansman gideri kısıtlaması kapsamında ise 2.750 TL olmak üzere finansman giderlerinin toplam 42.750 TL'lik kısmını kurum kazancının tespitinde KKEG olarak dikkate alacaktır.

1.8- Adi Ortaklıklarda Finansman Gider Kısıtlaması

Adi ortaklıkların tüzel kişilikleri bulunmayıp, kazançları dolayısıyla gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmaları söz konusu değildir. Bu nedenle, adi ortaklık bünyesinde yürütülen faaliyetten doğan kâr veya zarar, adi ortaklığı oluşturan ortaklar tarafından hisseleri oranında kendi kazançlarına dahil edilerek vergilendirilmektedir.

Finansman gider kısıtlaması uygulamasında adi ortaklıklar, adi ortaklığı oluşturan ortaklardan ayrı bir birim olarak değerlendirilecektir. Adi ortaklığın finansman giderleri, adi ortaklığın ortakları tarafından doğrudan kendi finansman giderlerine dahil edilmeyecektir. Ancak, bilançolarında yabancı kaynak tutarı öz kaynak tutarını aşan adi ortaklıklarda, aşan kısma münhasır olmak üzere, yatırımın maliyetine eklenenler hariç, işletmede kullanılan yabancı kaynaklara ilişkin faiz, komisyon, vade farkı, kâr payı, kur farkı ve benzeri adlar altında yapılan gider ve maliyet unsurları toplamının %10'u ortakların hisseleri oranında, verecekleri beyannamelerinde KKEG olarak dikkate alınacaktır.

2- Sermaye Şirketlerinin İktisap Ettikleri Kendi Hisse Senetleri Veya Ortaklık Payları

2.1- Yasal Düzenleme

18 Seri No'lu Tebliğ'in 2'nci maddesi ile Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'nin "15.6.6. Avans kâr payı dağıtımı" başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere "15.6.7. Sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık payları" başlıklı bölüm eklenmiştir.

11.11.2020 tarihli ve 7256 sayılı Kanun'un 17'nci maddesiyle Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere aşağıdaki fıkra eklenmiştir.

"Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını,

i) Sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri halinde iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret sicilinde tescil edildiği tarih,

ii) İktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları halinde iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar elden çıkarma tarihi,

iii) İktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde, sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri veya elden çıkarmamaları halinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutar iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü,

itibarıyla dağıtılmış kâr payı sayılır ve bu tutarlar üzerinden %15 oranında vergi tevkifatı yapılır. Bu fıkra kapsamında tevkif edilen vergiler herhangi bir vergiden mahsup edilemez. Cumhurbaşkanı, tam mükellef sermaye şirketinin paylarının Borsa İstanbul'da işlem görüp görmemesine, işlem gören paylarının toplam payları içindeki oranına, geri alınan payların Borsa İstanbul'da işlem gören paylardan olup olmamasına, tam mükellef kurumlardan geri alınıp alınmamasına, tam mükellef sermaye şirketinin yıllık satış hasılatı ve diğer gelirlerinin toplam tutarına göre ayrı ayrı ya da birlikte, bu oranı sifıra kadar indirmeye veya bir katına kadar artırmak suretiyle yeniden tespit etmeye yetkilidir."

Bu düzenlemeyle, tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisselerini iktisap etmek suretiyle vergisiz bir şekilde kâr dağıtımını yapmalarının önüne geçilmiş ve şirket karlarının dağıtılıp dağıtılmadığına bakılmaksızın tevkif yoluyla alınacak

vergiye ilişkin bir vergi güvenlik müessesesi ihdas edilmiştir.

2.2- Şirketlerin Kendi Hisse Senetlerini Veya Ortaklık Paylarını İktisap Etmeleri

Tam mükellef sermaye şirketlerinin kendi hisse senetlerini ve ortaklık paylarını iktisap ettikleri tarih itibarıyla herhangi bir vergilendirme işlemi yapılmayacaktır. Bu tarih itibarıyla şirketlerin kendi hisse senedi veya ortaklık payı almalarına ilişkin kayıt gerçekleştirilecek ve bunun dışında kendi hissesini veya ortaklık payını satın alan şirket açısından Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesine göre herhangi bir vergi kesintisi söz konusu olmayacaktır.

Diğer taraftan, söz konusu hisse senetlerini veya ortaklık paylarını elden çıkaran gerçek ya da tüzel kişinin hukuki niteliğine göre genel hükümler çerçevesinde vergilendirme yapılacaktır.

2.3- İktisap Edilen Hisse Senetleri Ve Ortaklık Paylarının Sermaye Azaltımı Yoluyla İtfası

Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarını sermaye azaltımı yoluyla itfa etmeleri halinde, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki olumsuz farkın, sermaye azaltımına ilişkin kararın ticaret siciline tescil edildiği tarih itibarıyla sermaye şirketleri nezdinde %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulması gerekmektedir.

2.4- İktisap Edilen Hisse Senetleri Ve Ortaklık Paylarının İktisap Bedelinin Altında Bir Bedelle Elden Çıkarılması

Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, iktisap bedelinin altında bir bedel karşılığında elden çıkarmaları halinde, iktisap bedeli ile elden çıkarma bedeli arasındaki fark tutar, elden çıkarma tarihi itibarıyla %15 oranında vergi kesintisine tabi tutulacaktır.

Öte yandan, şirketlerin bu şekilde iktisap etmiş oldukları kendi hisse senetlerini iktisap bedelinin üzerinde bir bedelle elden çıkarmaları halinde Gelir Vergisi Kanununun 94 üncü maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

2.5- İktisap Edilen Hisse Senetleri Veya Ortaklık Paylarının Sermaye Azaltımı Yoluyla İtfa Edilmemesi Veya Elden Çıkarılmaması

Tam mükellef sermaye şirketlerinin iktisap ettikleri kendi hisse senetlerini veya ortaklık paylarını, iktisap ettikleri tarihten itibaren iki tam yıl içerisinde sermaye azaltımı yoluyla itfa etmemeleri veya elden çıkarmamaları halinde, iktisap tarihinden itibaren iki tam yıllık sürenin son günü itibarıyla, iktisap bedeli ile hisse senetlerinin veya ortaklık paylarının itibari değeri arasındaki fark tutarı üzerinden Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin dördüncü fıkrasına göre %15 oranında vergi kesintisi yapılacaktır.

2.6- İktisap Edilen Hisse Senetleri Veya Ortaklık Paylarının İktisap Bedelinin Üzerinde Bir Bedelle Elden Çıkarılması

Sermaye şirketleri, iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarını sermaye azaltımı yoluyla itfa edebilecekleri gibi iktisap bedelinin altında veya üstünde bir bedel karşılığında elden çıkarabilmektedirler.

Tam mükellef sermaye şirketlerince iktisap edilen kendi hisse senetleri veya ortaklık paylarının, iktisap bedelinin üzerinde bir bedelle elden çıkarılması halinde satış kazancının tamamı kurum kazancına dahil edilerek genel hükümlere göre vergilendirilecektir.

2.7- Uygulama Dönemi

Gelir Vergisi Kanunu'nun 94'üncü maddesinin üçüncü fıkrasından sonra gelmek üzere eklenen, kendi hisselerini iktisap eden şirketlerde

vergi kesintisine ilişkin dördüncü fıkra, 7256 sayılı Kanun'un 45'inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca bu Kanunun yayımı tarihi olan 17.11.2020 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Buna göre, söz konusu düzenleme, tam mükellef sermaye şirketlerinin 17.11.2020 tarihinden itibaren iktisap ettikleri kendi hisse senetleri ve ortaklık payları açısından uygulanacaktır.

Dolayısıyla, tam mükellef sermaye şirketlerinin 17.11.2020 tarihinden önce iktisap ettikleri kendi hisse senetleri veya ortaklık payları için bu düzenleme uygulanmayacaktır.

3- Borsa İstanbul Pay Piyasasında İlk Defa İşlem Görmek Üzere En Az %20 Oranında Halka Arz Edilen Kurumlarda Kurumlar Vergisi Oranının 2 Puan İndirimli Uygulanması

18 Seri No'lu Tebliğ'in 3'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Genel Tebliğ'in "32.1. Kurumlar vergisi oranı ve geçici vergi" başlıklı bölümünden sonra gelmek üzere "32.1.1. Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumlarda kurumlar vergisi oranının 2 puan indirimli uygulanması" başlıklı bölüm eklenmiştir.

7256 sayılı Kanunun 35'inci maddesiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesine eklenen altıncı fıkrada yer alan düzenlemeyle payları Borsa İstanbul Pay Piyasasında ilk defa işlem görmek üzere en az %20 oranında halka arz edilen kurumların paylarının ilk defa halka arz edildiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemine ait kurum kazançlarına kurumlar vergisi oranının 2 puan indirimli olarak uygulanacağı hüküm altına alınmıştır.

Öte yandan bankalar, finansal kiralama şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, ödeme ve elektronik para kuruluşları, yetkili döviz müesseseleri, varlık yönetim şirketleri, sermaye piyasası kurumları ile sigorta ve reasürans şirketleri ve emeklilik şirketleri indirimli oran uygulamasından yararlanamayacaklardır.

İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmesi için, payların Borsa İstanbul Pay Piyasasında maddenin yürürlük (17.11.2020) tarihinden sonra ilk defa halka arz ediliyor olması ve en az %20 oranında halka arzın gerçekleştirilmesi gerekmektedir. %20'lik oranın hesabında halka arz edilen tutarla birlikte ulaşılan toplam sermaye tutarı dikkate alınacaktır.

İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulaması süresiz olmayıp, ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden başlamak üzere beş hesap dönemi boyunca elde edilecek kurum kazançlarına uygulanacaktır. Halka arz şartının Kanunda öngörülen şekilde sağlandığı geçici vergilendirme döneminden itibaren kurumlar vergisi 2 puan indirimli olarak uygulanacak olup halka arzın gerçekleştiği tarihe göre önceki geçici vergilendirme dönemlerinde kanuni oran üzerinden hesaplanan geçici vergiler için düzeltme işlemi yapılmayacaktır.

İndirimli oranlı kurumlar vergisi uygulamasından yararlanılabilmesi için en az %20 oranındaki halka açıklığın, ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi boyunca korunması gerekmektedir. Bu şartın ihlal edilmesi halinde indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

Ayrıca bu hüküm kapsamında, İndirimli oranlı kurumlar vergisinden yararlanan kurumların ilk defa halka arzın gerçekleştiği hesap döneminden itibaren beş hesap dönemi içerisinde tasfiyeye girmeleri veya devir ya da tam bölünme yoluyla infisah etmeleri halinde ise indirimli vergi oranı uygulaması nedeniyle zamanında tahakkuk ettirilmemiş vergiler, vergi ziyai cezası uygulanmaksızın gecikme faizi ile birlikte tahsil edilecektir.

4- Kurumlar Vergisi Oranının Belirlenmesi Hakkında

18 Seri No'lu Tebliğ'in 4'üncü maddesi ile Kurumlar Vergisi Genel Tebliği'n "36.8." bölü-

münden sonra gelmek üzere aşağıdaki bölüm eklenmiştir.

"36.9. 5520 sayılı Kanuna 7316 sayılı Kanunun 11 inci maddesiyle eklenen geçici 13 üncü madde hükmü aşağıdaki gibidir.

"Geçici Madde 13 – (1) Bu Kanunun 32 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan %20 oranı, kurumların 2021 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için %25, 2022 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için %23 olarak uygulanır. Bu oranlar özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine ait kazançlarına uygulanır."

Ayrıca, 7316 sayılı Kanunun 14 üncü maddesinin (c) bendiyle, söz konusu geçici 13 üncü maddenin,

-1/7/2021 tarihinden itibaren verilmesi gereken beyannamelerden başlamak ve 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemine (özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan hesap dönemine) ait kurum kazançları için geçerli olmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceği,

-Bu oranların özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine ait kazançlara uygulanacağı belirtilmiştir.

Bu kapsamda, kurumlar vergisi mükelleflerinin 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan vergilendirme dönemleri için 1/7/2021 tarihinden itibaren verilmesi gereken yıllık/geçici kurumlar vergisi beyannamelerinde beyan edilen matrahlarına %25 oranında kurumlar vergisi/geçici vergi uygulanacaktır. 2022 hesap dönemine ait kurum kazançları üzerinden ise %23 oranında kurumlar vergisi alınacaktır.

Dolayısıyla, geçici vergi oranı, hesap dönemi olarak takvim yılını kullanan mükelleflerde 1/1/2021 tarihinden itibaren başlayan 2021 hesap döneminin ikinci geçici vergi döneminden itibaren %25 oranında; kendilerine özel hesap dönemi tayin edilmiş olan mükelleflerde ise 1/1/2021 tari-

hinden itibaren başlayan hesap dönemlerine ilişkin olarak 1/7/2021 tarihinden itibaren verilmesi gereken geçici vergi beyannamelerinde %25 olarak uygulanacaktır.”

● **ÖTV (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde Değişiklik Yapılması**

27.05.2021 tarih ve 31493 sayılı Resmi Gazete'de 3 Seri No'lu Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ (3 Seri No'lu Tebliğ) yayımlanmıştır.

Bilindiği üzere 22.04.2021 tarih ve 31462 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 7316 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 8'inci maddesi ile 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 3'üncü maddesinin birinci fıkrasının (d) bendinde yer alan **“satışlarda malların alıcıya teslimi”** ibaresi **“satışlarda, (I), (II) ve (IV) sayılı listelerdeki malların alıcıya, (III) sayılı listedeki malların komisyoncuya veya konsinye işletmeye teslimi”** şeklinde değiştirilmiştir. Yapılan bu değişiklikle birlikte (III) sayılı listedeki malların (Sigara ve içecekler) imalatçıları tarafından komisyoncu veya konsinye işletmelere verildiği anda vergilendirilmesi gerekmektedir.

7316 sayılı Kanun ile ÖTV Kanunu'nda yapılan değişikliğe istinaden 3 Seri No'lu Tebliğ ile ÖTV (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nde yapılan değişikliklere aşağıda yer verilmiştir.

- 3 Seri No'lu Tebliğ'in 1'inci maddesi ile Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin (I/C) bölümünün ikinci paragrafının (iv) numaralı bendi aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“iv. Komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle satışında vergiyi doğuran olay, bu malların komisyoncular veya konsinye işletmelere teslimi,”

- 3 Seri No'lu Tebliğ'in 2'nci maddesi ile Özel Tüketim Vergisi (III) Sayılı Liste Uygulama Genel Tebliği'nin (IV/E) bölümünde yer alan “Örnek 3”ten sonra gelmek üzere aşağıdaki paragraf eklenmiştir.

“Mükelleflerin, komisyoncular vasıtasıyla veya konsinyasyon suretiyle mal satışında, bu malların komisyoncular veya konsinye işletmelere tesliminde vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinden, bu teslimle ilişkin hesaplanan ÖTV ve KDV, fatura veya benzeri belgelerde ayrıca gösterilir.”

● **135 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri**

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayımlanan 135 No'lu Vergi Usul Kanunu Sirküleri gereğince elektronik defter uygulamasına dâhil olanlar tarafından 31 Mayıs 2021 günü sonuna kadar oluşturulması ve imzalanması gereken e-Defterlerin oluşturulma ve imzalanma süresi ile aynı sürede Gelir İdaresi Başkanlığı Bilgi İşlem Sistemine yüklenmesi gereken “Elektronik Defter Beratları”nın yüklenme süresi 7 Haziran 2021 günü sonuna kadar uzatılmıştır.



ÖZELGE VE YARGI KARARI ÖZETLERİ

ÖZELGE ve YARGI KARARI ÖZETLERİ

Özelge Özetleri

Konu: Yurt içinden serbest bölgeye verilen gümrük müşavirliği hizmetleri

Özelgeyi Veren İdare: İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı

Özelgenin Tarih ve Sayısı: 08.09.2011- B.07.1. GİB.4.34.17.01-KDV.17-1542

“İlgide kayıtlı dilekçenizde, yurtiçinde yerleşik şirketiniz tarafından gümrük müşavirliği faaliyetine ilişkin olarak serbest bölgeye yönelik gerçekleştirilen işlemlerde tereddüde düşüldüğü belirtilmekte ve serbest bölgeden yurt içine, yurt içinden serbest bölgeye veya serbest bölgeden yurtdışına, yurtdışından serbest bölgeye intikal eden mallara ilişkin verilen gümrük müşavirliği hizmetlerinin KDV ye tabi olup olmadığı ile faturanın serbest bölgeye döviz cinsinden düzenlenmesi hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmaktadır.

...

Bu hükümler uyarınca, Türkiye’de ya da yurt dışında mukim firmalar ile serbest bölgede faaliyette bulunan firmaların, serbest bölge içinde ifa ettikleri hizmetler KDV’den istisnadır. Ancak, serbest bölge dışından serbest bölgeye, serbest bölgeden serbest bölge dışına ancak yurtiçine yöne-

lik olarak verilen hizmetler ise KDV Kanunu’nun 1 ve 6’ncı maddeleri gereğince KDV’ye tabidir.

Buna göre, Şirketinizin, yurt dışından serbest bölgeye gelen veya serbest bölgeden yurt dışına giden mallar için verdiği gümrük müşavirliği hizmetleri, KDV Kanunu’nun 17/4-ı maddesi kapsamında KDV den istisnadır.

Öte yandan, serbest bölgeden yurt içine, yurt içinden serbest bölgeye intikal eden mallar için verilen gümrük müşavirliği hizmetleri ise genel esaslar çerçevesinde KDV ye tabidir.”

Konu: Mesleki sorumluluk sigorta primlerinin mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılması

Özelgeyi Veren İdare: Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı

Özelgenin Tarih ve Sayısı: 30.12.2020-38418978-120[89-2020/24-İ]-E.367714

“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, ... Vergi Dairesi Müdürlüğünün ... vergi kimlik numarasında serbest muhasebeci mali müşavir olarak faaliyette bulunduğunuz ve mesleğin icrası sırasında meslek mensubunun kusurundan dolayı oluşabilecek risklere karşı yaptırdığınız mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin ödemelerin gider

kaydedilmesi hususunda tereddüt hasil olduğu belirtilerek konu hakkındaki Başkanlığımız görüşü talep edilmektedir.

....

Bu hüküm ve açıklamalara göre, meslek mensupları tarafından, mesleki faaliyetlerini ifa ederken meydana gelen zarar, ziyan ve tazminatların karşılanması amacıyla yaptırılan mesleki sorumluluk sigortalarına ilişkin ödemelerin, mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirmesine yönelik bir gider olarak kabul edilmesi ve serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Buna göre, mesleki sorumluluk sigortasına yönelik yaptığınız ödemeleri, Gelir Vergisi Kanunu'nun 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre serbest meslek kazancınızın tespitinde gider olarak indirim konusu yapmanız mümkün bulunmaktadır."

Konu: Youtube kanalı üzerinden yapılan yayından elde edilen kazançların vergilendirilmesi
Özelgeyi Veren İdare: Eskişehir Vergi Dairesi Başkanlığı

Özelgenin Tarih ve Sayısı: 15.12.2020-11355271-120.01[37-2020/16]-E.55674

"İlgide kayıtlı özelge talep formunuzda; ... üzerinden yaptığınız yayınlar neticesinde gelir elde ettiğiniz, elde ettiğiniz gelirin ... firması tarafından her ayın 21 inde hesabınıza yatırıldığı, şu ana kadar toplamda 7.000,00 TL gelir elde ettiğiniz, aynı zamanda devlet memuru olduğunuz belirtilerek, elde etmiş olduğunuz geliri nasıl beyan etmeniz gerektiği hususunda Başkanlığımızdan görüşü talep ettiğiniz anlaşılmıştır.

...

Yukarıda yer alan hüküm ve açıklamalara göre; ... üzerinden yaptığınız yayınlardan dolayı

... firması tarafından adınıza yapılan ödemelerin Gelir Vergisi Kanunu'nun 37'nci maddesine göre ticari kazanç olarak değerlendirilmesi gerekmekte olup, söz konusu gelirinizin anılan Kanunun 85'inci maddesi uyarınca yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilmesi gerekmektedir."

Yargı Kararı Özetleri¹

Konu: Vakfa ait iktisadi işletmeden vakfa aktarılan tutarların dağıtılan kar payı kapsamında değerlendirilemeyeceği

Karar Veren İdare: Danıştay 4. Daire

Kararı Tarihi: 03.04.2019

Esas No: 2015/3374

Karar No: 2019/2531

"Dava konusu istem: Davacı tarafından, kurumlar vergisi mükellefi olan iktisadi işletmeden, kurumlar vergisi mükellefi olmasın vakfa aktarılan kâr payları üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94/6-b-i. bendi uyarınca tevkifat yapılmaması gerektiğinden harekede ihtirazi kayıtla verilen 2013/Aralık dönemine ilişkin muhtasar beyannameye istinaden ihtirazi kaydın kabul edilmemesi suretiyle tahakkuk ettirilen gelir (stopaj) vergisinin TL'lik kısmının kaldırılması ve ödenen tutarın iadesi istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi kararının özeti: Vergi Mahkemesince verilen kararda; davacı ... Lisesi İktisadi İşletmesinin, Kurumlar Vergisi Kanununa göre faaliyet gösteren ve ...Vakfına ait veya bağlı bir iktisadi işletme olduğu, davacının, vergilendirme işlemlerinden sonra kazancını bağlı bulunduğu vakfa aktarmasının bir kâr aktarımı olduğu, bu aktarımın, ... Vakfı yönünden Kanununun 75. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde belirtilen iştirak kazancını teşkil ettiği, bir kazancın iştirak kazancı savılabilmesi için bir başka kurumun hisselerine sahip olunmasının zorunlu olmadığı, bağlı veya ait kuruluşun tamamına

¹ Yargı kararlarının özetleri www.corpus.com.tr adresinden alınmıştır.

sahip olunması halinde de iştirak kazancı elde edilebileceği, kendisi vergiye tabi olmayan bir vakfın, sermayesini temin ederek vergiye tabi bir kuruluş oluşturması halinde kendisine aktarılan gelirin iştirak kazancı olarak değerlendirilmesi gerektiği, menkul sermaye iradım elde edenin kurum olması ya da gelir veya kurumlar vergisinden muaf olmasının da Kanununun 94. maddesinin 6/b-i. bendi uyarınca yapılacak olan tevkifata herhangi bir etkisinin bulunmadığı, buna göre de davacı iktisadi işletmenin, bağlı bulunduğu vakfa aktardığı kâr payının, kâr payını alan yönünden iştirak kazancı olduğundan ve Kanuna göre tevkifata tabi tutulması gerektiğinden dava konusu tahakkuk işleminde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın reddine karar verilmiştir.

....

Olayda, davacı vakıf ile iktisadi işletmesinin ayrı tüzel kişilikleri bulunmamakla beraber iktisadi işletme, davacı vakıf tüzel kişiliği içerisinde yer alan bir oluşumdur. Bu bakımdan, aynı tüzel kişilik içerisinde iştirâk ilişkisi olamayacağından iktisadi işletme tarafından vakfa aktarılan tutar kâr payı sayılamayacağı gibi vakıf açısından da iştirâk kazancı olarak değerlendirilemeyecektir.

Bu durumda, davacı vakfa bağlı iktisadi işletme tarafından aktarılan tutar, Gelir Vergisi Kanununun 75. maddesinin 1. fıkrasının 2. bendinde belirtilen anlamda iştirâk hisselerinden doğan bir kazanç olmadığından Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesinin 6/b-i bendine göre tevkifat yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığından Vergi Mahkemesi kararında hukuki isabet görülmemiştir.”

Konu: Yurt dışındaki grup şirketinden alınan bazı hizmetler karşılığı ödenen bedele ilişkin, alınan hizmetin teknik destek hizmeti veya gayri maddi hak bedeli olduğu ayrımı gözetilmeden yapılan tahakkukta hukuka uyarlık bulunmadığı hakkında

Karar Veren İdare: Danıştay 4. Daire

Kararı Tarihi: 07.05.2019

Esas No: 2015/2541

Karar No: 2019/3472

“Dava Konusu İstem: Davacı adına, İngiltere’de mukim grup firmaları ... ile davacı şirket arasında imzalanan “Yönetim Hizmetleri Sözleşmesi” kapsamında firmadan alınan bazı hizmetler karşılığı ödenen bedellerin Kurumlar Vergisi Kanununun 30. maddesi uyarınca vergi kesintisine tabi olmadığı ihtirazi kaydıyla verilen dönemi muhtasar beyannamesine istinaden ... tarih ve ... sayılı tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen kurum stopaj vergisinin ... TL kısmının iptali ve iadesi istenilmiştir.

İlk Derece Mahkemesi Kararının Özeti: Vergi Mahkemesince verilen kararda; davacı ile ... ile imzalanan Yönetim Hizmetleri Sözleşmesi kapsamında verilen hizmetlerin niteliğine bakıldığında dar mükellef kurumun belirlenen konularda davacı şirkete teknik destek vermesinin amaçlandığı, ticari alanda elde edilmiş bir tecrübenin kullanım hakkının aktarılması ya da kiralanmasının söz konusu olmadığı, zira ... firmasının faaliyet konusunun diğer ülkelerde de bulunan tüm grup firmalarına teknik anlamda destek vermek ve firmalar arasında koordinasyonu sağlamak olduğu, dolayısıyla ortada bu firmanın, grup bünyesindeki diğer firmalara sanayi ve ticari alanda elde ettiği deneyimini ya da bilgi birikimini kullandırmasından söz etmenin mümkün olmadığı sonucuna varıldığından, davacı şirket tarafından dar mükellef kurumdaki alınan hizmet karşılığı yapılan ödemenin kurum stopaj vergisinin konusunu oluşturduğundan bahisle davacının ihtirazi kaydı kabul edilmeyerek yapılan tahakkukta hukuka uyarlık bulunmadığı sonucuna varılmıştır. Belirtilen gerekçelerle davanın kabulüne karar verilmiştir.

...

Bu kapsamda, ... firmasının davacıya sağlayacağı hizmetler sözleşme; ekinde genel yönetim,

insan kaynakları, finans, tedarik, strateji (imalat stratejisi de dahil), araştırma ve geliştirme (sağlık, güvenlik ve sürekli gelişim dahil), satış ve pazarlama, bilişim, bilgi sistemleri, küme yönetimi, maliyetlerin merkezi birleştirilmesi ve tekrar borçlandırma maliyetleri şeklinde belirlenmiştir.

Davacı ile ... arasında imzalanan ve içeriği yukarıda belirtilen sözleşme kapsamında sunulacak olan hizmetler incelendiğinde, bunların bir kısmının gayri maddi hakkın kullandırılması kapsamında olduğu bir kısmının ise, teknik destek verilmesi kapsamında olduğu görülmektedir. Dolayısıyla davalı idarece, sunulan hizmetler arasındaki bu ayırım gözetilmeksizin, davacı şirket tarafından dar mükellef kurumdan alınan hizmet karşılığı yapılan ödemelerin tamamının vergi kesintisine tabi olduğundan bahisle tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığından, ihtirazi kaydı kabul edilmemesi suretiyle yapılan tahakkukun iptaline ve ödenen tutarın iadesine karar veren Vergi Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”

Konu: Davacı şirket tarafından, sermaye artırımına konu tutarların sermayeye eklenmiş olan geçmiş yıl karları, kar yedekleri ve özel fonlardan oluşan iç kaynaklardan karşılandığının anlaşılması karşısında söz konusu tutarların azalmasına neden olacak şekilde işletmeden çekilmeleri halinde kar dağıtımına bağlı stopaja tabi tutulacakları hakkında

Karar Veren İdare: Danıştay 3. Daire

Kararı Tarihi: 14.10.2019

Esas No: 2016/8684

Karar No: 2019/5591

“Dava Konusu İstem: Davacı şirket adına, hakkında düzenlenen vergi inceleme raporlarına istinaden aynı tutardaki sermaye azaltımı ve artırımını yoluyla ortaklara götürü biçimde kar dağıtımında bulunduğu ancak dağıtılan bu tutarın tevkifata tabi tutulmadığından bahisle 2010 yılının Nisan dönemi için salman bir kat vergi ziyayı cezalı

gelir (stopaj) vergisi ile genel yönetim giderlerinden yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine pay verilmeyerek haksız iadeye sebebiyet verildiğinden bahisle aynı yıl için re’sen salman kurumlar vergisi ve bu vergi üzerinden tekerrür hükümleri uyarınca artırılarak kesilen bir kat vergi ziyayı cezasının kaldırılması istemine ilişkindir.

İlk Derece Mahkemesi Kararının Özeti : Genel yönetim giderlerinden yıllara yaygın inşaat ve onarım işlerine pay verilmesi gerekirken pay verilmediği tespit edildiğinden, yapılan hesaplamalar neticesinde, yıllara yaygın inşaat onarım maliyetleri içerisinde gösterilmesi gerekirken doğrudan gider olarak kaydedilen tutarın kurumlar vergisi matrahına ilave edilmesi suretiyle fazladan iade alındığı tespit edilen tutar nedeniyle re’sen salınan vergide ve 2006 yılı içerisinde kesinleşen cezanın tekerrüre esas alınabilecek olması karşısında, tekerrür hükümleri uyarınca artırılarak kesilen bir kat vergi ziyayı cezasında hukuka aykırılık görülmediği, sermaye azaltımına gidilmiş olmasının tek başına ortaklara kar dağıtıldığı anlamına gelmediği, ortaklara kar dağıtıldığına dair banka hareketlerini gösteren belgeler gibi somut herhangi bir tespitin vergi inceleme raporunda bulunmadığı bununla birlikte, davacı şirket tarafından1. Asliye Hukuk Mahkemesinde açılan K:.... sayılı dosyasında, esas sermayesinin şirketin konu ve iş hacmi bakımından ihtiyacın üzerinde olduğunun tespit edildiğinin görülmesi karşısında tarhiyatın gelir (stopaj) vergisine ilişkin kısmında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle bir kat vergi ziyayı cezalı gelir (stopaj) vergisi kaldırılmış, kurumlar vergisi ve bu vergi üzerinden tekerrür hükümleri uyarınca artırılarak kesilen bir kat vergi ziyayı cezası yönünden ise dava reddedilmiştir.

....

Sermaye artırımını ve azaltımını işlemleri, mükellefler tarafından uygulamada farklı sebeplerle yapılmakta olup dava konusu olayda, davacı şirket tarafından, sermaye azaltım işleminin şirketin

pay sahiplerinin ödenmemiş sermaye borçlarının tasfiyesi amacıyla yapıldığı ifade olunmuştur.

Dosyanın incelenmesinden, davacı şirket tarafından sermaye azaltmaya müteakiben aynı tutarlı sermaye artırımına gidildiği, söz konusu işlemlerin şirketin kanuni defterlerinin ortaklar cari hesabına kaydedildiği, sermaye azaltanı nedeniyle şirket ortaklarına nakden dağıtılan bir tutar bulunmadığı ve şirket esas sermayesinin şirketin konu ve iş hacmi bakımından ihtiyacın üzerinde olduğunun Mahkeme kararıyla tespit edildiği anlaşılmalı birlikte, vergi inceleme raporunda, sermaye artımına konu tutarların, sermayeye

eklenmiş olan geçmiş yıl karları, kar yedekleri ve özel fonlardan oluşan iç kaynaklardan karşılandığı tespit edildiğinden, sermayeye eklenmiş olan bu tutarların azalmasına neden olunacak biçimde işletmeden çekilmeleri halinde kar dağıtımına bağlı stopaja tabi olacakları açık olup davacı tarafından, raporda belirtilen tespitlerin aksinin ispat edilemediği de görüldüğünden, söz konusu işlemlerin ticari ve teknik icaplara uygun düşmesi nedeniyle yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığından, aksi kanaatle verilen Vergi Mahkemesi kararının değinilen hüküm fıkrasının bozulması gerekmektedir.”