

UZMAN GÖRÜŞ

DEVLET GELİR UZMANLARI DERNEĞİ AYLIK YAYINI



- Damla ve Yağmurlama Sulamada KDV Oran Uygulaması
- Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu ve İçeriği
- Avrupa Yatırım Bankası ve Türkiye'ye Yönelik Mali Yardım ve Kredileri ve Vergisel Durumu Üzerine
- Transfer Fiyatlandırması Uygulamasında Hazine Zararı
- Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Bulunmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretlere İlişkin İstisna
- Serbest Meslek Kazancından İndirim Konusu Yapılacak/Yapılmayacak Giderler
- Kurumlar Vergisi Uygulamasında Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

HAZİRAN 2010 - SAYI 6

Künye

İmtiyaz Sahibi

Devlet Gelir Uzmanları Derneği

Yayın Kurulu

Umud Serhat İdman

Osman Kırbaş

Altan Yılmaz

Sibel Atlı

Ramazan Biçer

Göksal Aygün

Kamil Özkan

Ferit Öz

Cem Arslan

Editör

Ramazan Biçer

rbicer@gelirler.gov.tr

İletişim Koordinatörü

Altan Yılmaz

ayilmaz@gelirler.gov.tr

Reklam Koordinatörü

Cem Arslan

carslan@gelirler.gov.tr

İletişim

T: 0 312 415 3233

F: 0 312 415 2821

www.devletgeliruzmanlari.org

iletisim@devletgeliruzmanlari.org

İÇİNDEKİLER

DAMLA VE YAĞMURLAMA SULAMADA KDV ORAN UYGULAMASI

Bu çalışmada, damla ve yağmurlama sulama sistemleri ile aksam ve parçalarının tesliminde KDV oran uygulaması incelenmektedir.

YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU ve İÇERİĞİ
Makalede, Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı kurumlar vergisi mükelleflerinin ilişkili kişileriyle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri ile diğer kurumlar vergisi mükelleflerinin sadece yurt dışı işlemleri için kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde hazırlamaları gereken "Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu" değerlendirilmektedir.

AVRUPA YATIRIM BANKASI VE TÜRKİYE'YE YÖNELİK MALİ YARDIM VE KREDİLERİ VE VERGİSEL DURUMU ÜZERİNE

Makalede, Avrupa Birliği'nin Türkiye'ye yönelik olarak hibe ve kredi şeklindeki mali yardımlarının önemli bir boyutunu oluşturan Avrupa Yatırım Bankası mali araçları üzerine tespit ve değerlendirmelerde bulunulmaktadır.

TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASINDA HAZİNE ZARARI

Makalenin konusu transfer fiyatlandırması uygulamasında "hazine zararı" olup, bu husus verilen teorik örneklerle ayrıntılı olarak irdelenmektedir.

KANUNİ VE İŞ MERKEZİ TÜRKİYE'DE BULUNMAYAN DAR MÜKELLEFİYETE TABİ İŞVERENLERCE HİZMET ERBABINA DÖVİZ OLARAK ÖDENEN ÜCRETLERE İLİŞKİN İSTİSNA

Bu makalede, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerce hizmet erbabına döviz olarak ödenen ücretlere ilişkin istisnanın mahiyeti ile uygulamanın ne şekilde olduğu idare tarafından verilen görüşler çerçevesinde ele alınmaktadır.

SERBEST MESLEK KAZANCINDAN İNDİRİM KONUSU YAPILACAK/YAPILAMAYACAK GİDERLER

Bu çalışmada, serbest meslek kazancının tespitinde hâsılattan indirim konusu yapılacak giderler ile indirim konusu yapılamayacak giderler hakkında açıklamalar yapılmaktadır.

KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

Makalede, yurt dışındaki faaliyet kazançları üzerinden ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye'de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi ile ilgili koşullar ve sınırlamalar belirtilerek uygulamaya ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

BAŞLARKEN

Değerli okuyucularımız,

Büyük emekler harcıyarak hazırladığımız “Uzman Görüş” Dergisinin Haziran sayısı siz değerli okuyucularımızla buluşuyor.

Her daim yeniliklere yer veren “Uzman Görüş” yayına çıktığı altıncı ayında yine mali alanda ülkemizin en yetkin uzmanları arasında yer alan ve Gelir İdaresi Başkanlığında çalışan Devlet Gelir Uzmanları ve aynı kurumda şube müdürü olarak görev yapan Devlet Gelir Uzmanlarının katkıları ile hazırlandı.

Haziran sayımızda Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Katma Değer Vergisi Kanunlarının uygulaması ile ilgili mukteza niteliğindeki makaleler yer alıyor. Ayrıca, bu sayıda Avrupa Birliği mali kurumlarınca sağlanan desteklerle ilgili çok faydalı bir makale bulunmakta.

Yazıları ve derginin hazırlanma sürecine katılımları ile Devlet Gelir Uzmanları Derneğinin çalışmalarına her zaman destek olan tüm Devlet Gelir Uzmanı meslektaşlarımıza gönülden teşekkür ederiz.

Temmuz sayımızda görüşmek dileğiyle...

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Yönetim Kurulu

DAMLA VE YAĞMURLAMA SULAMADA KDV ORAN UYGULAMASI

Mustafa ERSAN

Gelir İdaresi Başkanlığı KDV Şubesi Müdürü

1. Giriş

Uzun yıllar yurdumuz tarım ülkesi olarak anılmıştır. Sanayinin gelişmesiyle tarım önem sırasında gerilerde kalsa da, Harran ovasına suyun gelmesiyle yine de ülke gündeminde önemli bir yer alabilmiştir. Çağdaş olmayan yöntemler kullanılarak ve aşırı yapılan sulama tarımı olumsuz etkilemiştir. Bu durum sulama yöntemleri konusundaki tartışmaları da beraberinde getirmiştir.

Sulama sistemlerine ilişkin vergisel açıdan ilk düzenleme KDV konusunda yapılmıştır. Bakanlar Kurulu damla ve yağmurlama sulama sistemlerine



uygulanan KDV oranını %18 den %8 e indirmiştir. Bu suretle çağdaş sulama yöntemlerini de teşvik etmiştir.

Bu çalışmada, damla ve yağmurlama sulama sistemleri ile aksam ve parçalarının tesliminde KDV oran uygulaması incelenecektir.

2. Bakanlar Kurulu Düzenlemesi

KDV oranları KDV Kanununun 28 inci maddesinin verdiği yetkiye dayanılarak Bakanlar Kurulu tarafından belirlenmektedir.

KDV oranlarını belirleyen temel Kararname 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesidir. Bu Kararname eki I sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %1, II sayılı listede yer alan teslim ve hizmetler için %8, bu listelerde yer almayan vergiye tabi işlemler için %18 oranında KDV uygulanmaktadır.

Söz konusu Kararname eki II sayılı listenin “B” bölümüne 2008/13254 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi ile 9/2/2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere eklenen 28 inci sırada sayılan “8424.81 Tarıma ve bahçeciliğe ait olanlar (sıvı veya toz halindeki maddeleri püskürtmeye, dağıtmaya veya pülverize etmeye mahsus mekanik cihazlar)” %8 oranında KDV’ye tabi tutulacaktır.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

3. 8424.81 Tarife Pozisyonunun Açıklaması

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8424.81 tarife pozisyonunda, tarıma ve bahçeciliğe ait olan ve sıvı ve toz haldeki maddeleri püskürtmeye, dağıtmaya ve pülverize etmeye mahsus mekanik cihazlar yer almaktadır.

Bu tarife pozisyonuna ait gümrük tarife istatistik pozisyon numaralarında sulama cihazları, sıvı püskürtücüler, toz püskürtücüler, pülvarizatörler, traktörler tarafından çekilmek veya bunlara monte edilmek üzere yapılmış pülvarizatörler bulunmaktadır.

13/9/2008 tarih ve 26996 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Gümrük Genel Tebliğinde (Gümrük Tarife Cetveli İzahnamesi) (Seri No:1) gümrük tarife istatistik pozisyonları itibariyle eşyalar ile ilgili açıklayıcı bilgilere yer verilmiştir.

İzahnameye göre, sulama sistemi genellikle çeşitli sistemlerin birleşmesinden oluşmaktadır. Bu sistemler;

i. Kontrol istasyonu (delikli filtreler, gübreleme enjektörleri, dönüşsüz valfler, basınç regülatörleri, sayaçlı valfler, basınç gösteren kalibreler, hava delikleri vb.)

ii. Yer altı şebekesi (dağıtım boru ve şebekeleri, suyu kontrol istasyonundan sulama bölgesine kadar taşırlar)

iii. Yer üstü şebekesi (su toplayıcılarla irtibatlandırılmış suyu toplama hatları)

Bu gibi sulama sistemleri fonksiyonel üniteler olarak 8424.81 tarife pozisyonunda yer almaktadır.

Sulama sistemlerinin aksam ve parçaları, gerek kontrol istasyonunda gerekse yer altı ve yer üstü şebekesinde yer alsın bu kapsamda değerlendirilmez.



Ticari hayatta yağmurlama ve damla sulama sistemi en çok kullanılan sulama sistemleri olarak karşımıza çıkmaktadır. Damla sulama ile daha az su kullanılarak daha çok alan randımanlı olarak sulanır. Meğilli arazilerde erezyona sebebiyet vermeden sulama yapılabilir. Yağmurlama sulama sisteminde ise istenilen zaman ve sürelerde homojen bir sulama yapmak mümkündür.

Damla sulama sistemleri Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8424.81 tarife pozisyonuna ait “8424.81.10.00.00 Sulama cihazları” gümrük tarife

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

istatistik pozisyon numarasında yer almaktadır.

Yağmurlama sulama sistemi ile bu sistemde kullanılan ve ticari hayatta yağmurlama ve sulama başlığı (spring - tabanca) olarak isimlendirilen spring cihazı Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8424.81 tarife pozisyonuna ait “8424.81.30.10.11 Sıvı püskürtücüler” gümrük tarife istatistik pozisyon numarasında yer almaktadır.

Damla ve yağmurlama sulama sistemlerini oluşturan aksam ve parçalar ise Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8424.81 tarife pozisyonunda yer alan gümrük tarife istatistik pozisyon numaraları kapsamında bulunmamaktadır.



4. Damla ve Yağmurlama Sulama Sistemlerinin Aksam ve Parçaları

Damla ve yağmurlama sulama sistemleri birçok parçanın bir araya getirilmesi sonucu oluşan sistemlerdir.

Yağmurlama sulama sistemleri; yeterli suyun depolanabilmesi için su deposu, sulama sistemindeki basıncı sağlayan hidrofor, vanalara elektrik sinyal göndererek sırasıyla çalışmalarını sağlayan kontrol ünitesi, sensörler, filtre, vanalar, sulama başlıkları, borular, bağlantı elemanları ve yer altı kabloları gibi parçalardan oluşmaktadır.

Damla sulama sistemlerinin en önemli parçası damlatıcılardır. Damlatıcılar plastikten yapılırlar ve lateral adı verilen boruların üzerine monte edilirler. Damlatıcılar suyu saatte birkaç litrelik bir miktar ile toprağa damlatırlar.

Damlatıcılar dışında, suyun ve gübrenin süzülmesi için süzgeçler, basıncın kontrol edildiği basınç ölçerler (manometre), vanalar ve gübreleme tankı, P.V.C., polietilen, galvanizli çelik veya asbestli borulardan döşenebilen ana boru hattı, polietilen P.V.C. veya galvaniz borulardan oluşan ve ana boru hattından suyu alıp laterallere ileten yan boru hattı, polietilen veya yumuşak P.V.C. borulardan oluşan üzerinde damlatıcıların belli aralıklarla bağlandığı lateraller damla sulama sisteminin temel parçalarıdır.

Yağmurlama ve damla sulama sistemlerinde kullanılan borular ve bağlantı parçaları Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 39 uncu faslındaki plastikler ve mamulleri kapsamında olup, bu fasla ait 39.17 tarife pozisyonunda “Plastikten hortumlar, borular ve bağlantı elemanları (manşon, nipel, dirsek, flanşlar gibi)” ismen sayılmıştır.

Bu pozisyon kapsamındaki borular; 3917.31 “Esnek borular ve hortumlar”,

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

3917.32 “Diğerleri (başka bir şekilde diğer maddelerle birleştirilmemiş veya takviye edilmemiş) (bağlantı elemanları olmayan)”, 3917.33.00.00.00 “Diğerleri (başka bir şekilde diğer maddelerle birleştirilmemiş veya takviye edilmemiş) (bağlantı elemanları olan)” şeklinde sınıflandırılmıştır.

Yağmurlama ve damla sulama sistemlerinde kullanılan dripli (üzeri belirli aralıklarla gözeneklendirilmiş veya delinmiş) ve diripsiz borular Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 3917.31, 3917.32, 3917.33 tarife alt açılımlarında tanımlanan plastikten hortumlar ve borular kapsamında bulunmaktadır.

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi eki listelerde Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 39.17 tarife pozisyonu kapsamındaki eşyalar yer almamaktadır.



5. Damla ve Yağmurlama Sulama Sistemleri ile Bunların Aksam ve Parçalarına Uygulanacak KDV Oranı

Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8424.81 tarife pozisyonunda yer alan ve birçok parçanın bir araya getirilmesi ile oluşan damla ve yağmurlama sulama sistemleri 2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi eki II sayılı listenin B/28 inci sırası kapsamında yer almaktadır. Bu nedenle, damla ve yağmurlama sulama sistemi tesliminde %8 oranında KDV uygulanmaktadır.

Yağmurlama sulama sisteminde kullanılan ve ticari hayatta yağmurlama ve sulama başlığı (spring - tabanca) olarak isimlendirilen spring cihazı Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8424.81 tarife pozisyonuna ait “8424.81.30.10.11 Sıvı püskürtücüler” gümrük tarife istatistik pozisyon numarası kapsamında yer aldığından bu eşyaların teslimi %8 KDV oranına tabi olacaktır.

Damla ve yağmurlama sulama sistemlerinde kullanılan borular ve ek parçalar Türk Gümrük Tarife Cetvelinin 8424.81 tarife pozisyonuna ait gümrük

tarife istatistik pozisyon numaralarında yer almamaktadır.

Damla sulama sisteminde kullanılan dripli (üzeri belirli aralıklarla gözeneklendirilmiş veya delinmiş)

diripsiz damlama sulama boruları ile yağmurlama sulama sistemlerinde kullanılan borular;

Damla ve yağmurlama sulama sistemlerinde kullanılan plastik yağmurlama borusu, istavroz, dirsek, es, redüksiyon, TE, abot, adaptör, başlık, körtapa, küresel vana, kangal plastik boru, priz kolye, manşon, tapa;

Mandallı yağmurlama borusu, por yağmurlama borusu, mandallı s abot,

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

yükseltici, küresel otomatik vana, mandallı TE, mandallı dirsek, mandallı körtapa, conta

2007/13033 sayılı Bakanlar Kurulu Kararnamesi eki listelerde yer almadığından bu aksam ve parçaların teslimi genel oranda (%18) KDV'ye tabi olacaktır.

%8 KDV ile satan firmalar KDV oranı indirilmiş olan bu işlemleri nedeniyle yükledikleri verginin iadesini talep edebilir. 4/6/2010

6. Sonuç

Damla ve yağmurlama sulama sistemi teslim ve ithalinde %8, bu sistemi oluşturan aksam ve parçaların teslim ve ithalinde ise %18 oranında KDV uygulanmaktadır.

KDV sistemimiz mal ve hizmet alımları nedeniyle ödenen KDV'nin, vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan KDV'den indirilmesi esasına dayanır. Vergilendirme dönemleri itibariyle yapılan karşılaştırma sonucu yüklenen KDV, hesaplanan KDV'den fazla ise aradaki fark sonraki dönemde indirim konusu yapılmak üzere devretmektedir.

Mükellef KDV oranı indirilmiş bir işlem yapıyorsa devamlı devreden KDV çıkacaktır. Bu durum mükellef üzerinde finansman yükü yaratır. Bunu önlemek amacıyla KDV Kanununun 29/2 nci maddesinde, Bakanlar Kurulunca KDV oranı indirilmiş işlemleri yapanlara işlemin gerçekleştiği dönemde indirilemeyen KDV'nin yılı içinde vergilendirme dönemleri itibariyle mahsuben izleyen yıl içinde nakden veya mahsuben iadesi imkanı sağlanmıştır.

Aksam, aksam ve parçaları piyasadan %18 KDV ile temin ederek sulama sitemini çiftçiye

YILLIK TRANSFER FİYATLANDIRMASI RAPORU ve İÇERİĞİ

Şerife DOĞAN

Gelir İdaresi Başkanlığı
Transfer Fiyatlandırması Şubesi Müdürü

1. Giriş

Kurumlar Vergisi Kanunu'nun transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı başlıklı 13 üncü maddesinin 2007 yılı başında yürürlüğe girmesini müteakip konuya ilişkin ikincil mevzuat çalışmaları yapılmış ve bu düzenlemelerle kurumlar vergisi mükellefleri için dokümantasyon hazırlama yükümlülüğü getirilmiştir.

Bunlardan ilki; 18/11/2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğin "7.1-Yıllık Belgelendirme" başlıklı bölümünde yer alan ve kurumlar vergisi mükelleflerince, ilişkili kişilerle bir hesap dönemi içinde yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak doldurmaları ve kurumlar vergisi beyannamesi ekinde, bağlı bulunulan vergi dairesine göndermeleri gereken Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Formdur.

Bu formun transfer fiyatlandırmasına ilişkin bölümü, bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle mal veya hizmet alım ya da satım işlemi bulunan tüm kurumlar vergisi mükellefleri (serbest bölgelerde faaliyette

bulunanlar dahil) tarafından doldurularak normal hesap dönemine sahip kurumlar vergisi mükellefleri tarafından en geç 25 Nisan akşamına kadar bağlı bulunulan vergi dairesine gönderilecektir. Söz konusu form beyanname ekinde elektronik ortamda gönderilebilecek şekilde hazırlanmıştır. Kendilerine özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar vergisi mükelleflerinin de, bir hesap dönemi içinde ilişkili kişilerle yaptıkları mal veya hizmet alım ya da satım işlemleri ile ilgili olarak "Transfer Fiyatlandırması, Kontrol Edilen Yabancı Kurum ve Örtülü Sermayeye İlişkin Form"u doldurmaları ve ilgili dönem kurumlar vergisi beyannamesi ekinde bağlı buldukları vergi dairesine göndermeleri gerekmektedir.

Öte yandan, anılan formun diğer bölümleri ise kontrol edilen yabancı kurum ve ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen borç bulunması halinde doldurulacaktır. Dolayısıyla, kurumlar vergisi mükelleflerinin bir hesap dönemi içinde;

- İlişkili kişilerle gerçekleştirilen mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin,
- Yurt dışı iştiraklerinin,



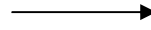
Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

- Ortak veya ortakla ilişkili kişilerden temin edilen bir borcun bulunması halinde bu formun doldurulması gerekmektedir. Form kapsamında yer alan işlemlerden bir veya birkaçının bulunması durumunda sadece mevcut işleme ilişkin kısım doldurulacak, form kapsamında yer alan işlemlerin hiçbirinin bulunmaması durumunda ise bu form doldurulmayacak ve beyanname ekinde de gönderilmeyecektir.

Formun kapsamına tüm kurumlar vergisi mükellefleri girerken Yıllık Transfer

TÜM KURUMLAR VERGİSİ MÜKELLEFLERİ



FORM

2. Kimler Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu Düzenleyecek?

22/04/2008 tarihli ve 26855 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 2 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımını Hakkında Genel Tebliğinde yapılan açıklamalar gereğince, tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca, serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükelleflerinin de 01/01/2008 tarihinden itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak aşağıda belirtilen bilgi ve belgeleri içeren Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunu kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresine kadar hazırlamaları ve bu süre sona erdikten sonra istenmesi durumunda İdare'ye

Fiyatlandırması Raporu Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na kayıtlı kurumlar vergisi mükellefleri tarafından ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi ve yurt dışı işlemleri, diğer kurumlar vergisi mükellefleri ise sadece yurt dışı işlemleri için kurumlar vergisi beyannamesinin verilme süresi içinde hazırlamaları gerekmektedir.

veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz etmeleri zorunludur.

Buna göre; tüm kurumlar vergisi mükelleflerinin 01/01/2008 tarihinden itibaren yurt dışı şubeleri ile serbest bölgelerde bulunan ilişkili kişilerle (mükellefin serbest bölgedeki şubeleri dahil) yaptıkları işlemlerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporuna dahil edilmesi gerekmektedir. Ayrıca serbest bölgelerde faaliyette bulunan kurumlar vergisi mükellefleri de söz konusu tarihten itibaren ilişkili kişilerle yaptıkları yurt içi işlemlerine ilişkin olarak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlayacaklardır. Ancak, kurumlar vergisi mükelleflerinin

yurt dışında faaliyette bulunan şubelerinin veya serbest bölgede faaliyette bulunan şubelerinin ayrıca Rapor hazırlamasına gerek bulunmamaktadır.



Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığı'na Kayıtlı Mükellefler	- Yurt içi işlemler (Serbest bölgeler dahil) - Yurt dışı İşlemler	01/01/2007
Diğer Kurumlar Vergisi Mükellefleri	- Yurt dışı işlemler	01/01/2007
	- Serbest Bölgelerdeki Mükelleflerle Olan İşlemler	01/01/2008
Serbest Bölgelerde Faaliyet Gösteren KV Mükellefleri	- Yurt içi İşlemler	01/01/2008

3. Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunun İçeriği

Yukarıda hangi mükelleflerin Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu hazırlama zorunluluğu bulunduğu açıklandıktan sonra söz konusu raporun içeriğinde neler bulunmalıdır sorusu irdelenecektir.

1 Seri Numaralı Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtım Hakkında Genel Tebliğde, söz konusu raporun Tebliğin 3 numaralı ekinde yer alan formata uygun şekilde hazırlanması gerektiği belirtilmiştir.

Rapor aşağıda belirtilen ana başlıklardan oluşmalıdır:

I- GENEL BİLGİLER

II- İLİŞKİLİ KİŞİLER HAKKINDAKİ BİLGİLER

III- İLİŞKİLİ KİŞİLER ARASINDAKİ İŞLEMİN AYRINTILARINA İLİŞKİN BİLGİLER

IV- TRANSFER FİYATLANDIRMASI ANALİZLERİNE İLİŞKİN BİLGİLER

V- SONUÇ

VI-RAPOR EKLERİ

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunda öncelikle rapor ile ilgili genel bilgilere yer verilmelidir. Bu çerçevede, raporun amacı ve kapsamının ardından raporun konusunu oluşturan işlemler yazılmalıdır.

Genel Bilgiler bölümünde, mükellefin faaliyet alanı, gerçekleştirilen işlemler, üstlendikleri riskler, sahip oldukları varlıklar, ekonomik koşullar, pazar koşulları ve iş stratejileri hakkındaki bilgilere yer verilecektir. Ayrıca mükellefin faaliyet gösterdiği sektör ve bu sektördeki yasal düzenlemelere de yer verilmelidir. İlâveten yine mükellefin faaliyet gösterdiği sektörde faaliyet gösteren belli başlı şirketler ve bu şirketlere ilişkin temin edilebilen veriler (örneğin; pazar payları, yıllık satış rakamları gibi...) yazılmalıdır.

Anılan Tebliğde yapılan açıklamalar çerçevesinde genel bilgiler bölümünde aşağıda açıklanan unsurların göz önüne alınması gerekmektedir.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Mal veya hizmetlerin nitelikleri: Mal ve hizmetlerin alım ya da satımında malların fiziksel özellikleri, kalite ve güvenilirliği, arz büyüklüğü gibi özellikler; gayri maddi varlıklarda ise işlemin biçimi (satış, lisans gibi), malın tipi (patent, marka, know-how gibi), garanti süresi ve kapsamı, malın kullanımından sağlanan faydalar gibi özellikler önem taşımaktadır. Mal veya hizmetlerin niteliğindeki farklılıklar, genellikle söz konusu mal ya da hizmetlerin değerinde belli bir farklılığa da neden olduğundan bu tür farklılıkların da göz önünde bulundurulması gerekmektedir.

İşlev analizi (Fonksiyon analizi): İlişkisiz kişiler arasındaki işlemlerde, her bir tarafın kullandığı varlıklar ve üstlendiği riskler, emsallere uygun fiyat veya bedel üzerinde doğrudan etkide bulunmaktadır. Dolayısıyla, yapılan işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde, tarafların gerçekleştirdikleri işlevlerin göz önünde bulundurulması zorunludur. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğinin tespitinde tasarım, üretim, montaj, araştırma ve geliştirme, hizmet, satın alma, dağıtım, pazarlama, reklam, nakliye, finansman ve yönetim gibi işlevler kullanılabilir.

İşlev analizi ayrıca kullanılan ya da kullanılacak olan varlıkların, bu varlıkların türünün (kullanılan fabrika ve tesis, gayri maddi varlıklar vb.) ve niteliğinin (kullanılan varlığın yaşı, piyasa değeri, yeri, mülkiyet hakkının sağladığı koruma vb.) de göz önüne alınmasını gerektirmektedir. Bu çerçevede, ilgili

miktarı ve bulunabilirliği gibi özellikler; hizmetlerde hizmetin yapısı ve

tarafların gerçekleştirdiği temel işlevlerin tanımlanması gerekmektedir. Kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemleri gerçekleştiren kişilerin karşılaştırılmasında, ilişkisiz kişilerin üstlendiği işlevlerde belli maddi farklılıklar varsa, düzeltim yapılması zorunlu olacaktır.

Ayrıca işlev analizi yapılırken, ilgili tarafların üstlendikleri risklerin de dikkate alınması gerekmektedir. İlişkili kişiler arasındaki işlemlerde, tarafların üstlendikleri riskler koşulları etkiliyorsa, işlev analizinde bu risklerin mutlaka göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Bu nedenle, kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılmasında, üstlenilen riskler arasında önemli farklılıklar varsa ve bunların düzeltimi mümkün değilse, karşılaştırılabilirlik söz konusu değildir.



Karşılaştırmaları etkileyen risklere, pazar riski (girdi maliyetleri ve çıktı fiyatlarındaki dalgalanmalar gibi), finansal riskler (faiz oranlarındaki ve döviz kurlarındaki dalgalanmalar, kredi riskleri gibi),

araştırma ve geliştirme yatırımlarındaki başarısızlık riski, yatırımlarla, kullanılan malzeme, tesis ve fabrikalarla bağlantılı zarar riski ile kredi riski örnek olarak verilebilir.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Ekonomik koşullar: İşlem konusu mal veya hizmet aynı olmasına karşın, pazardaki ekonomik koşullar farklıysa, emsallere uygun fiyat farklı olabilecektir. Bu nedenle, karşılaştırma yapılırken pazar koşullarının aynı olması ya da fiyat üzerinde etkisi bulunan farklılıkların düzeltimlerle giderilebilir olması gerekmektedir. Karşılaştırma konusu olabilecek ekonomik koşullar arasında coğrafi konum, pazar hacmi, pazardaki rekabetin boyutu, alıcı ve satıcının pozisyonları, mal ve hizmetlerin benzerlerinin bulunabilirliği, bölgeler itibarıyla mal veya hizmet arz ya da talep düzeyi, pazarda devlet tarafından yapılan düzenlemeler, arazi, işçilik ve sermaye unsurlarını da içeren ürün maliyetleri, ulaşım masrafları, perakendeci ya da toptancı olma koşulları, işlem tarihi, zamanı ve benzerleri sayılabilir.

İş stratejileri: İş stratejileri, karşılaştırma yapılırken dikkate alınması gereken önemli hususlardan biri olup, bu stratejiler arasında pazar payının arttırılması ve/veya korunması, yenileme ve yeni ürün geliştirilmesi, riskten kaçınma, portföy çeşitlendirmesi ve işin gündelik akışına ilişkin diğer faktörler sayılabilir. Söz konusu iş stratejilerinin kontrol altındaki ve kontrol dışı işlemlerin karşılaştırılabilirliğini belirlerken göz önüne alınması gerekmektedir.

Örneğin; pazara girmeye veya pazar payını arttırmaya çalışan şirket ile pazar payını korumaya çalışan şirketin izleyeceği stratejiler farklı olabilir.

Dolayısıyla karşılaştırmada bu hususun da dikkate alınması gerekecektir.

İlişkili Kişiler Hakkındaki Bilgiler bölümünde, ilişkili kişilerin vergi kimlik numaraları, adresleri, telefon numaraları vb. ile ilişkili kişilerin faaliyet alanı, bu alandaki ekonomik koşullar, pazar koşulları, yasal düzenlemeler, ilişkili kişilerin gerçekleştirdiği işlevler, üstlendikleri riskler ve sahip oldukları varlıklar hakkında ayrıntılı bilgilere verilmelidir.

İlişkili Kişiler Arasındaki İşlemin Ayrıntılarına İlişkin Bilgiler bölümünde, ilişkili kişiler arasındaki bütün işlemlere ve sözleşmelere ait ayrıntılı bilgilere yer verilmelidir. Örneğin, ilişkili kişilerden hammadde ve ticari mal alımları, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen kiralama işlemleri, ilişkili kişilerle gerçekleştirilmiş olan masraf yansıtılmaları işlemin türü, ilişkili kişinin adı/unvanı ve işlem tutarı ile birlikte yazılabilir. Bu bilgilere rapor içinde yer verilirken rapor ekine ise söz konusu sözleşmeler konulmalıdır.

Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporunun temelini oluşturan **Transfer Fiyatlandırması Analizlerine İlişkin Bilgiler** bölümünde, karşılaştırılabilirlik analizine ilişkin ayrıntılar ve karşılaştırılabilir işlemlerin seçiminde kullanılan kıstaslar,

karşılaştırılabilirliğin tespitinde düzeltim yapılmış ise buna ilişkin ayrıntılı bilgiler, kullanılan transfer fiyatlandırması yönteminin diğer yöntemlerle karşılaştırılarak bu yöntemin kullanılma gerekçeleri ile bu yöntemin en uygun yöntem olduğuna ilişkin bilgi, belge ve

hesaplamalar, emsallere uygun fiyat/bedel veya kâr marjının



Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

saptanmasında kullanılan hesaplamalara ilişkin ayrıntılı bilgiler, emsal fiyat aralığı tespit edilmiş ise bu aralığa ilişkin hesaplamaları içeren ayrıntılı bilgilere yer verilmelidir. Bu bölümde ilişkili kişilerle yapılan bir

Sonuç bölümünde, şirketin faaliyet gösterdiği sektör, şirketin ve ilişkili kişilerin gerçekleştirdikleri işlevler, üstlendikleri riskler, sahip oldukları varlıklar esas alınarak, ilişkili kişilerle gerçekleştirilen işlemlerde uygulanan transfer fiyatlandırması yöntemlerinin ve bu işlemlerde uygulanan fiyatların (kâr marjları, kira bedelleri, gayri maddi hak bedelleri, faiz oranları, komisyonlar dahil) emsallere uygun olup olmadığına ilişkin olarak yapılan analizler neticesinde ulaşılan sonuçların bir tablo halinde özetlenmesi gerekmektedir.

Son olarak **Ekler** bölümünde, transfer fiyatlandırması analizlerine ilişkin olarak sunulması gereken bilgi ve belgeler (ürün fiyat listeleri, üretim maliyetleri, veri tabanı kullanılmış ise buna ilişkin ekonomik analizler gibi), ilişkili kişilerle yapılan sözleşme örnekleri ile raporu hazırlayan kurumun ve ilişkili kişilerin mali tabloları ve sahip oldukları varlıkları gösteren tabloların rapor ekinde yer alması gerekmektedir.

işlemlerde kullanılan yöntemin seçilme gerekçelerinin ardından diğer yöntemlerin niçin uygulanmadığı hususu da özellikle belirtilmelidir.

Kurumlar vergisi mükellefleri tarafından hazırlanacak Yıllık Transfer Fiyatlandırması Raporu bu bölümler ve açıklamalardan oluşmakla birlikte söz konusu raporların en önemli bölümü fonksiyon ve risk analizlerinin yer aldığı bölümdür. Fonksiyon analiz tablosu mükellef kurumun ve işlem yaptığı ilişkili kişi veya kişilerin fonksiyon, risk ve varlıklarının özetidir.

Aşağıda örnek olarak bir fonksiyon analiz tablosu hazırlanmıştır.

	FONKSİYONLAR	Türkiye'deki (A) Şirketi	İlişkili (B) Şirketi
1.	Üretim	✓	✓
2.	Ar-Ge	✓	✓
3.	Pazar Stratejisi, Pazarlama Stratejileri ve Geliştirme	✓	✓
4.	Taktik Pazarlama, Reklam ve Promosyon	✓	-
5.	Satışlar	✓	-
6.	Fiyatlandırma	✓	-
7.	Satın Alma	✓	✓
8.	Giriş Çıkış Lojistiği	✓	✓
9.	Satış Sonrası Servis Hizmeti	✓	
10.	Hukuki İşlemler (Yasal/İdari)	✓	-
11.	Bilgi Teknolojisi	-	✓

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

	RİSKLER	Türkiye'deki (A) Şirketi	İlişkili (B) Şirketi
1.	Envanter/Stok Riski	✓	✓
2.	Piyasa (Pazar) Riski	✓	-
3.	Ürün Güvenilirliği (Sorumluluğu) ve Garanti Riski	✓	✓
4.	Kredi Riski	✓	-
5.	Döviz Riski	✓	-
6.	Fiyat Riski	✓	-
7.	Ar-Ge Riski	-	✓

	VARLIKLAR	Türkiye'deki (A) Şirketi	İlişkili (B) Şirketi
1.	Ticari Marka	-	✓
2.	Tasarımlar	✓	✓
3.	Müşteri Veritabanı	✓	-
4.	Teknoloji	✓	✓
5.	Sabit Kıymetler (Taşıtlar, demirbaşlar vb.)	✓	-

4. Emsal Tespit Stratejileri ve Emsal Firmaların Seçimi Nasıl Yapılacaktır?

Emsal tespit çalışmalarında **öncelikle iç emsaller araştırılır**. Diğer bir ifadeyle mükellef kurumun ilişkisiz kişilerle yaptığı benzer karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerine bakılır. Böyle bir emsal yoksa dış emsal denilen ve ilişkisiz kişilerin benzer karşılaştırılabilir nitelikteki işlemlerinden elde ettiği sonuçlar bulunur ve karşılaştırma yapılır.

Dolayısıyla, fonksiyon analizinin ardından mükellef kurum tarafından ekonomik analiz yapılmalıdır. Ekonomik analizin amacı, mükellef kurum ile aynı veya benzer faaliyetle iştigal eden emsal firmaların tespiti ve bu firmalara ait finansal sonuçların değerlendirilmesidir. Bu kapsamda, mükellef kurum ile gerçekleştirdiği fonksiyonlar ve üstlendiği riskler bakımından benzer nitelikte olan firmalar uygun arama kriterleri kullanılarak belirlenmelidir.

- Bağımsızlık kriteri: Öncelikle firmaların ortaklık yapıları dikkate alınacaktır.
- Faal olup olmama kriteri: Halen faaliyet gösteren firmalar seçilerek faaliyetine son vermiş firmalar ile faaliyetine devam edip etmediği belirsiz olan firmalar elenmelidir.
- Finansal verilerin bulunabilirliği kriteri: Emsal teşkil edebilecek şirketlerin finansal verilerine (faaliyet kâr marjı, brüt/net satış gibi) ulaşılabilirlik önemli olduğundan emsal tespit çalışmaları kapsamında şirketlerin aynı veya yakın dönemlere ait mali tablolar kullanılmalıdır.
- Sektör kriteri
- Coğrafi bölge kriteri
- Faaliyet kârı kriteri: Şirketin gerçekleştirmiş olduğu faaliyetler

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

sonucu faaliyet kârı elde ediyor olması emsal firma tespiti açısından önemli bir kriterdir.

- Faaliyet konusu kriteri
- İlgili firma ve sektöre özel ek kriterler

Söz konusu elemeler sonucu kalan firmalara ilişkin birtakım finansal verilerle

emsal aralığı oluşturularak, mükellef kurumun ilişkili kişilerle yaptığı her bir işlemle ilgili olarak uyguladığı fiyat/bedel veya kâr marjının emsallere uygun olup olmadığı belirlenecektir. Ayrıca ek olarak, örnekleme alınmayan firmaların bilgilerine ve seçilmeme (reddedilme) nedenlerine de yer verilmelidir.

AVRUPA YATIRIM BANKASI VE TÜRKİYE'YE YÖNELİK MALİ YARDIM VE KREDİLERİ VE VERGİSEL DURUMU ÜZERİNE

Mehmet ASLAN
Gelir İdaresi Başkanlığı AB Şubesi Müdürü

1. Giriş

Aday ülke statüsündeki Türkiye'nin Avrupa Birliği'ne üyelik yolundaki serüvenin yarım yüzyılı aşması üzerinde çeşitli açılardan önemle durulması gereken bir konu olmaya devam edecektir. Zira çok daha sonra adaylık başvurusu yapmasına rağmen ve yapısal sorunlarına rağmen bunların Avrupa Birliği üyesi olması Türkiye'nin bu yöndeki çabasının sorgulanmasını gerektirmektedir. Siyasi alandaki tartışmalara girmeden ekonomik alandaki ilişkinin üzerinde durmak elbetteki yararlı olacaktır. Avrupa Birliği ile imzalanan Ankara Anlaşması ile başlayan ortaklık ilişkisinden itibaren çeşitli dönemler itibari ile farklı prosedürlere tabi olarak Avrupa Birliği mali yardımları, günümüzde artarak devam etmektedir.

Bu çalışmanın amacı; Avrupa Birliği'nin Türkiye'ye yönelik olarak hibe ve kredi şeklindeki mali yardımlarının önemli bir boyutunu oluşturan Avrupa Yatırım Bankası (AYB) mali araçları üzerinde tespit ve değerlendirmelerde bulunmaktır.

2. Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Çeşitleri

Avrupa Birliği mali yardımlarının temel görevi, bir ortak pazarın kurulması ve üye ülkelerin ekonomi politikalarının kademeli olarak uyumlu gelişmesini, sürekli ve dengeli

biçimde genişlemesini, istikrardaki artışı ve Antlaşmaya bağlı ülkeler arasındaki sıkı ilişkilerin ve yaşam standartlarının hızla artmasını sağlamaktır. Bu amaçlara ulaşmak için, Avrupa Sosyal Fonu'nun kurulması ve yeni kaynakların yaratılması ile Topluluğun ekonomik genişlemesine yardımcı olmak amacıyla yönelik bir Avrupa Yatırım Bankası'nın kurulması Topluluğun üstleneceği girişimler arasında sayılmıştır. Avrupa Birliği'nin ortak politikalarının (tarım, sanayi-KOBİ, araştırma, çevre, ulaştırma vb.) finansmanının sağlanması amacıyla oluşturulan mali yardımlar genel olarak hibeler ve krediler olarak iki başlık altında toplanabilir. Ayrıca mali yardımlar, verildiği bütçe kalemleri bakımından ise genel olarak ikiye ayrılmaktadır.

- Avrupa Yatırım Bankası aracılığı ile sağlanan mali yardımlar: Roma Anlaşması ile 1957 yılında kurulan AYB, Avrupa Birliği'nin finansman kuruluşu olarak, kamu ve özel sektör kuruluşlarına uzun vadeli finansman sağlamak suretiyle Birliğin politik hedeflerinin hayata geçirilmesine yardımcı olmaktadır. Üye ülkelerin kendi bütçelerinden katkı sağladıkları AYB, Birlik içinde tüzel kişiliğe ve mali özerkliğe sahiptir. Mali

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

yardımlar, daha çok proje bazında ve kendi öz kaynaklarından finanse edilecek şekilde verilmektedir.

- Avrupa Birliği Genel Bütçesinden sağlanan mali yardımlar: Birlik bütçesinden üye ülkelere ve üçüncü ülkelere hibe veya özel koşullu kredi biçiminde kaynak sağlanabilmektedir. Her ne kadar Avrupa Birliği'nin bütçe yapısı ve tarihsel süreç içinde geçirdiği değişimler, mali yardımları doğrudan etkilese de, bu çalışmanın konusu gereği ve başka bir çalışmada ele alınması gerektiğinden,

üzerinde durulmayacaktır. 1 Temmuz 1967 tarihinde bütçelerin birleştirilmesi ile Avrupa Toplulukları Bütçesi adını alan ve bütçede birlik ilkesi etrafında çok yıllık mali planlar esas alınarak oluşturulmaktadır. 2007-2013 dönemine ait 4. mali plan kabul edilmiştir. Bütçe harcamalarının büyük bir kısmı; tarım harcamaları, yapısal harcamalar, dış faaliyetlere yönelik harcamalar, katılım öncesi yardımlar, iç politikalar idari harcamalar şeklinde altı başlık altında gerçekleştirilmektedir.

3. Avrupa Yatırım Bankası ve Türkiye'ye Yönelik Mali Yardımları

3.1. Avrupa Yatırım Bankası ve Mali Araçları

Avrupa Yatırım Bankası, Avrupa Ekonomik Topluluğunu kuran Roma Antlaşmasında belirtilen amaçlara ulaşabilmek ve Topluluğun ekonomik gelişmesini desteklemek için anılan Antlaşmanın 129. ve 130. maddeleri gereğince 1958 yılında kurulmuş ve Amsterdam

Antlaşmasının 266. ve 267. maddeleri ile yeniden tanımlanarak, tüzel kişiliğe ve mali özerkliğe sahip olmuştur.

Bankanın temel amacı, Avrupa Birliği'nin çıkarları doğrultusunda, ortak Pazar ilkelerine ters düşmeyecek şekilde özkaynaklarını kullanarak ve sermaye piyasasına başvurarak, Avrupa Birliği içinde dengeli bir kalkınmayı sağlamaktır. Açtığı krediler ile ekonominin alt yapı, enerji, sanayi, hizmet ve tarım sektöründeki projelerin finansmanına katılır. Büyük ölçekli projeler, bu proje için açılan kredilerle desteklenirken, küçük ve orta ölçekli projeler global ödünçler ile finanse edilir. Maastricht Antlaşmasına göre, Avrupa Yatırım Bankası'nın kar amacı gütmeksizin borç ve teminat vererek ekonominin tüm sektörlerinde projelerin finansmanını destekleyeceği belirtilmiştir.

Bankanın başlıca üç temel kaynağı vardır:

1- Özkaynaklar ile sermayesi: Bankanın öz kaynakları; sermayesi, rezervler ve fonlardan oluşur. Banka, nominal sermayesinin en fazla % 250'ne kadar borç ve garanti verebileceği için, zaman içinde sermaye, gelişen faaliyet hacmine göre arttırılmıştır. Yeni ülkelerin Birliğe katılması ile her üye Bankaya, kendi ekonomik ve politik gücüne göre ortak olmaktadır.

2- Borçlanmalar: Banka, görevlerini yerine getirebilmek amacıyla



Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

uluslar arası sermaye piyasalarından borçlanabilir. Bu piyasalar, üye ülkelerin sermaye piyasalarıdır.

3- Özel Bölüm Gelirleri: 1963 yılında Banka, gelişme yolunda ülkelerin kalkınma projelerini de finanse etmeye başlamıştır. Bu projelerin bazıları, Banka'nın kendi özkaynaklarından değil, fakat bütçeden sağlanan uygun şartlı krediler ile desteklenmiştir. Genelde yönetilen fonlar, Avrupa Birliği'nin bütçesinden sağlanan kalkınma yardımlarıdır.

Avrupa Yatırım Bankasında borç ve garanti vermeye yetkili organ Yönetim Kuruludur. Krediler, kamu ve özel sektörden kredi isteyen ekonomi, iletişim, çevre, enerji alt yapısı, sanayi, hizmet sektörü ve tarım gibi çok geniş bir yelpazedeki projelerde kullanılmak üzere verilmektedir. Banka, kredi verirken ya doğrudan proje sahipleriyle ya da aracılarla işbirliği yapar. Küçük ve orta ölçekli projeler, dolaylı bir şekilde küresel kredilerle desteklenir. Küresel krediler, bankalar veya diğer finansal kuruluşlar aracılığıyla bu projelerde aktarılır.

Kar amacı gütmeyen Bankanın verdiği kredilerin faizleri, daha çok faaliyet giderlerini karşılamak ve gerekli rezervleri sağlamak içindir, dolayısıyla açmış olduğu kredilere uygulanan faizler, borçlanmaların çok büyük bir kısmını gerçekleştirdiği

sermaye piyasalarındaki faizlere bağlıdır. Banka sözleşmesi, bu faiz oranlarında bir indirim yapmayı engellemektedir. Bununla beraber Birlik içinde meydana gelen doğal afetler yüzünden yeniden yapılacak alt yapı projelerine açılacak krediler ile Birlik

dışındaki ülkelere verilen kredilere faiz sübvansiyonu yapılır.

Avrupa Yatırım Bankası kredileri

1- Avrupa Yatırım Bankası Fonları: Dört çeşidi vardır.

- Global Krediler: Bu krediler banka, leasing kuruluşları ve mali kurumlara sunulmaktadır. 25 milyon €'ya kadar olan yatırım projeler uygun görülmektedir. Aracı bankalar-TSKB ve Vakıfbank aracılığıyla 25 milyon Euro altındaki KOBİ Projelerine verilen Global Krediler. Bankalar bu kredide aracılık rolü oynamakta ve krediyi ticari bankalar ve finansal kiralama şirketleri aracılığı ile sanayi, hizmet ve turizm sektöründe faaliyet gösteren küçük ve orta ölçekli özel sektör projelerinde kullanılmakta. Firmaların çalışan sayısı 250'nin altında olmalıdır. Toplam kredi tutarı 150 milyon Euro'dur. Kredi kullanılması ve başvurusu ile ilgili koşullar ticari bankalar ve finansal kiralama şirketleri tarafından belirlenecektir.



- Risk sermayesi (venture capital): 1997'den bu yana, Avrupa Yatırım Bankası küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin teknolojik yenilenmelerine dayalı gelişimlerini risk sermaye olanakları sunarak desteklemektedir.

- Bireysel Krediler: Bankalar dahil, özel ya da kamu sektörü bu kredilerden yararlanabilmektedir. 25 milyon €'yu geçen projeler uygun olarak kabul edilmektedir. Faiz oranları, Bankanın fonlama maliyetine göre belirlenmektedir.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

- **Yapısal Mali Olanaklar:** Genel olarak Birlik düzeyinde kullanılsa da üye olmayan ülkeler de bu olanaklardan yararlanabilmektedir. Bu başlık altındaki mali kaynaklar, 1.5-2.5 milyar €'luk operasyonların yönetimi için kullanılmaktadır.

- **Doğrudan finansman yoluyla sağlanan bireysel krediler. (25 milyon Euro üzerindeki Projeler):** Özel sektöre ait imalat sanayi, enerji, turizm ve hizmetler sektöründe faaliyet gösteren firmaların yatırım projelerine finansman sağlamak amaçlıdır. Finansman tutarı toplam yatırım tutarının %50'sine kadar olup bir firmaya en fazla 12,5 milyon Euro kullanılabilir.



AYB'nin KOBİ tanımına göre, çalışan kişi sayısı 500 kişinin altında olmalıdır. Net sabit kıymetler 75 milyon EURO'nun altında kalmalıdır. Ayrıca, eğer işletmenin bulunduğu ilin GSMH'si Türkiye ortalamasının altında ise, ilde bulunan tüm işletmeler AYB kredilerinden faydalanabilir. İşletmenin 1/3 hissesinden fazlası KOBİ tanımına girmeyen büyük bir firmaya ait olmalı. İşletmenin 1/3 hissesinden fazlası KOBİ tanımına girmeyen büyük bir firmaya ait olmamalı. Yatırımların kişi başı gelir seviyesi Türkiye ortalamasının altında olan illerde gerçekleşmesi; eğitim, sağlık sektörlerinde veya çevre korumaya yönelik yapılması halinde KOBİ şartı aranmaz. Kredi vadesi: Projenin kendini ödeme gücüne göre maksimum 2+5=7 yıl (ilk 2 yıl anapara ödemesiz).

- **AYB Çevre Kredisi:** Organize sanayi bölgeleri ile, organize sanayi bölgeleri içinde yer alan özel sektör kuruluşlarının, büyüklük

kısıtlaması olmaksızın, endüstriyel kirliliği azaltmak amaçlı gerçekleştirdikleri yatırımlarına finansman desteği sağlamak içindir. Kullanılabilecek kredi miktarı toplam yatırım tutarının %50'si olup, asgari yatırım tutarı 500.000 Euro olmalı ve 25 milyon Euro'yu aşmamalıdır. Firmaların ISO 14000 Çevre Yönetim Standardı alabilmek için yapmış oldukları yatırımlar veya enerji yatırımları sonucu yapılması gereken çevre yatırımları

bu kredi kapsamında finanse edilebilmektedir. Kredi kriterlerinde, çalışan sayısı kısıtlaması bulunmamaktadır. Kredi vadesi 2+5=7 (ilk 2 yıl anapara ödemesiz).

Avrupa Yatırım Fonu: Avrupa Yatırım Bankası, Avrupa Birliği Komisyonu ve Avrupalı çeşitli mali kurumların

ortaklığında 1994'te kurulmuştur. Çeşitli risk sermayesi ve garanti enstrümanları ile Avrupa Yatırım Bankası'nın özellikle global kredilerini tamamlayıcı işlev üstlenir. Banka, kurulduğu 1958 yılından bu yana Birliğe üye ve partner ülkelerdeki projelerin desteklenmesi için 540 Milyar Euro'dan fazla finansman sağlamıştır.

Avrupa Yatırım Bankasına Başvuru

Teminat çerçevesinde, kamu projelerinde Hazine garantisi, özel sektör projelerinde ise başvuran firmanın kredi notunun A+ düzeyinde olması veya A+ kredi derecesine sahip banka teminatı dikkate alınmaktadır. AYB'nin kendi girişimi ile oluşturduğu kredi paketlerinin kullanımında ise, ülke kredi notunun en az BBB olması şartı aranmaktadır. Teminat sorununun aşılması için yabancı banka garantisi, kredi notu yüksek yabancı

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

ortak/yabancı yatırım veya büyük ölçekli proje olması gerekmektedir. Türkiye'deki Toyota Fabrikası'na sağlanan yardım, kredi notu yüksek yabancı ortak için örnek gösterilebilir.

Kredi Başvurusunda Bulunacak Firmalardan İstenen Bilgiler: Firmanın son üç yıla ait mali tabloları; Firmanın son üç yıla ait kapasite-üretim-satış miktarları (adet, ton, m, m² vs. cinsinden); Firmanın yatırımını açıklayan özet fizibilite raporu; Banka uzmanları tarafından yatırımla ilgili olarak hazırlanan detaylı fizibilite raporu

Kredi Onay Aşamaları:

Kredi başvurusunda bulunan firmanın mevcut durumu ve yatırım projesi mali, iktisadi ve teknik açılarından incelenerek bir fizibilite raporu



hazırlanır. Kredi kullandırımındaki son adım finans kurumlarından alınan onaydır. Onay gelmesinden ve firmadan gerekli teminatların (ipotek, banka teminat mektubu vs.) alınmasından sonra yatırımın finansmanına başlanabilir. AYB Vade yapısı olarak orta ve uzun vadeli krediler uygulanmaktadır. KOBİ kredileri için 4 yılı ödemesiz 12 yıl, diğer projeler için 4 yıl ödemesiz 20 yıl, bazı projeler için 30 yıl vade uygulanabilmektedir. Örneğin, Marmaray Projesin de 8 yılı ödemesiz 30 yıl vade uygulanmaktadır.

AYB Faiz uygulaması: AYB sabit faiz uygulaması vardır. Ayrıca, değişken faiz uygulamaları da görülmektedir; LIBOR veya EURIBOR değişken oranı artı spread (Türkiye'ye uygulanan spread oranı halihazırda %40 olup, 3 Ekim 2005 müzakere

görüşmelerinin başlamasının ardından % 0.25 olacaktır.) Geri ödemeler faiz ve anapara geri ödemeleri 6 ayda bir yapılmaktadır.

3.2. Avrupa Yatırım Bankası ve Türkiye

Banka, Türkiye'ye, Avrupa Ekonomik Topluluğu ve Türkiye arasındaki Ortaklık Anlaşmasına ek olarak imzalanan Mali Protokoller çerçevesinde uygun görülen projeleri finanse etmek için kredi vermektedir. Çeşitli dönemlerde, farklı programlar altında Türkiye, Bankanın

çeşitli kredilerinden faydalanmıştır.

Avrupa Yatırım Bankası, 60'lı yılların ortalarından beri Türkiye'de aktif olarak faaliyettedir. Bankanın, Avrupa

Birliği üyesi olmaya hazırlanan bu ülkeye sağlamış olduğu finansman miktarı 2001-2005 seneleri arasında 3,1 Milyar Euro'ya ulaşmış bulunmakla, bu miktar aynı zamanda ülkenin ekonomik gelişmesine destek sağlamaya yönelik taahhüdünün de bir göstergesidir. Avrupa Yatırım Bankası fonlarından faydalanan kamu ve özel sektör mensupları, yabancı yatırımcıların yanı sıra, merkezi ve yerel yönetimler, yerel bankalar ve sanayi kuruluşlarıdır.

Avrupa Yatırım Bankası, Türkiye'nin Birliğe üye olma sürecindeki gelişimini desteklemek amacıyla faaliyetlerini öncelikli olarak aşağıda açıklanan sektörlerde yoğunlaştırmaktadır:

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

- İş sektörünün desteklenmesi: Bankanın sunmuş olduğu finansal enstrümanlar yelpazesinin genişletilmesi ve yerel para birimi bazında kredi sağlanması suretiyle yabancı kökenli şirketlerin yanı sıra özellikle de ulusal özel sektörün teşvik edilmesi amaçlanmaktadır. Özellikle kırsal kesim planlarını hedef alan doğrudan yabancı yatırımlara tanınan öncelik bundan sonra da devam edecek, bu bağlamda az gelişmiş bölgelerdeki gelişmeyi teşvik eden projelerin yanı sıra sınır ötesi ticareti veya bölgesel entegrasyonu canlandıracak girişimler de özellikle desteklenecektir.
- Avrupa Yatırım Bankası, kredi desteğini Belediyelere, şehir içi taşımacılık sektörüne, katı atık ve ısıtma hizmetleri ile su tedarik işletmelerine genişletmek suretiyle altyapı sektörünü teşvik desteklemeye devam edecektir. Avrupa Yatırım Bankası aynı zamanda kamu sektörünün deniz ve hava limanları ile kara ve demiryolu yatırımlarını da destekleyecektir.
- Banka, kamu ve özel sektör kuruluşlarının enerji üretimi, taşımacılık ve dağıtım alanları ile enerjinin verimliliğine yönelik yatırımlarına refakat etmek suretiyle enerji sektörünü de desteklemeye devam edecektir.
- Avrupa Yatırım Bankası, yerel banka ve finansal kurumlarla işbirliği içerisinde finansal kaynakların emre amadeliğini ve çeşitliliğini sağlamakta,



müşteriye en uygun koşullarda finansman olanakları sunmakla ülkedeki yatırım ortamının iyileştirilmesini hedef almaktadır.

Avrupa Yatırım Bankası'nın Akdeniz ülkelerine yönelik Avrupa-Akdeniz Ortaklığı ve Akdeniz Ortaklığı kredi paketleri, aday ülkelere yönelik Katılım Öncesi Yardım İmkamı, TERRA ve Gümrük Birliği'ni Desteklemeye Yönelik Kredi paketinden Türkiye yararlanabiliyor. Global krediler kapsamındaki Avrupa Yatırım Bankası fonları, Türkiye'deki beş ortak banka aracılığıyla sanayi, hizmet ve turizm sektöründe faaliyet gösteren küçük ve orta ölçekli özel sektör projelerine aktarılacak. Türkiye'deki beş ortak bankanın arasında,

Avrupa Yatırım Bankası'nın uzun bir dönemden bu yana ortaklık ilişkisi içinde olduğu Türkiye Sınai Kalkınma Bankası ile Türkiye Vakıflar Bankasının

yanı sıra, üç "yeni" ortak banka, bir başka deyişle Türkiye Kalkınma Bankası, Türkiye Halk Bankası ve Ziraat Bankası da bulunuyor.

Söz konusu global kredi, Nisan 2003 ile Temmuz 2001'de imzalanmış olan ve sırasıyla Türkiye'de sanayi sektörüne sağlanan 200 milyon Euro ile 125 milyon Euro tutarındaki kredilerin başarılı kullanımının devamı niteliğindedir. Her iki kredi, özel sektörün Türkiye'de 1 milyar Euro tutarında proje yatırımı yapmasına yol açtı. Bu sayede, 10 bin kişiye yeni

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

istihdam alanı açıldı. 250 milyon Euro'luk global kredi aracılığıyla Avrupa Yatırım Bankası, bir yandan uzun vadeli kredi sağlama hedefini sürdürürken, diğer yandan da Türkiye'deki banka ortaklık ağını yaygınlaştırarak ülke çapında faaliyet gösteren KOBİ'lere daha geniş bir biçimde ulaşmayı umut ediyor.

Avrupa Yatırım Bankası, ortaklık kurduğu üç yeni Türk bankasına, sunulacak projelere uzun vadeli kredi sağlama kapasitelerini güçlendirmeyi öngören uzun vadeli bir teknik yardım anlaşması imzalayarak destek sağlayacak. Bu teknik yardım Avrupa

Yatırım Bankası'nın, Avrupa Yatırım Bankası - Avrupa Birliği Komisyonu'nun yakın bir süre önce oluşturduğu FEMIP Teknik Yardım Fonu'ndan Türkiye'ye sağladığı ilk hibe finansmanını oluşturuyor. Avrupa Yatırım Bankası, FEMIP, yani Avrupa-Akdeniz Yatırım ve Ortaklık İmkânı (Facility for Euro-Mediterranean Investment and Partnership) aracılığıyla Akdeniz Bölgesindeki Ortak Ülkeler (Mediterranean Partner Countries-MPC) ile işbirliğini pekiştirdi. Sağlanan daha fazla miktarda mali kaynaklar ile FEMIP, Avrupa Yatırım Bankası'nın bölgeye sağladığı yıllık kredi miktarını giderek 1.5 milyar Euro'dan 2 milyar Euro'ya

yükseltmesine olanak sağlayacak. FEMIP, MPC ekonomilerinin liberalizasyonunu sağlamak ve 2010 yılında gerçekleştirilecek Avrupa Birliği - MPC Gümrük Birliği sürecinde söz konusu ülkelerin potansiyelini artırmak amacıyla, özel sektör projelerine mali destek temin etmeye öncelik tanıyor. Bu bağlamda Avrupa Yatırım Bankası, özel sektör projelerine ayırdığı finansmanın oranını yüzde 33'e çıkarmayı hedefliyor.



Banka, Doğrudan Yabancı Yatırım ile özel sektör faaliyetlerine olduğu kadar, sağlık, eğitim ve çevre koruma gibi sosyal sektör projelerine de özel önem veriyor. Zira Avrupa Yatırım Bankası, bunun sosyal dengeyi sağlayacağına ve verimli yatırımları teşvik edeceğine inanıyor.

Avrupa Yatırım Bankası, bugüne kadar Türkiye'de, aralarında otomotiv sektörünü ilgilendiren iki Doğrudan Yabancı Yatırım projesinin de bulunduğu, ülke ekonomisi için kilit öneme haiz projelere 2.5 milyar Euro destek sağladı. Avrupa Yatırım Bankası'nın Türkiye'de altyapı için sağladığı finans desteği, temel olarak çevre projeleri ile 1999 depreminin ardından yeniden inşa faaliyetlerine verildi. Türkiye'de finanse edilen projeler arasında şunlar bulunuyor: Bursa, Adana, Mersin, Diyarbakır, İzmit ve Tarsus atık su arıtma sistemleri, Eskişehir Kent Kalkınma Projesi, Ege sahillerinde bulunan Yeniköy Enerji Santralindeki desülfürizasyon ekipmanı ve daha fazla sayıda çevre dostu

enerji ve ısıtma santrallerinin inşası. Avrupa Yatırım Bankası, aynı zamanda Türkiye'de yerel ticari bankalara sağlanan birçok küresel

kredi vasıtasıyla KOBİ'leri de teşvik etti. Bu kredilerinin faizleri % 3 MEDA fonundan hibe olarak karşılanmaktadır.

1995 –2004 Yılları Arasında AYB'den Sağlanan 3.3 Milyar Euro Kredinin Sektörel Dağılım yüzde olarak şöyledir: Telekom %1, Ulaştırma %18, Marmara Deprem Kredisi (TERRA) %14, Eğitim %1, Enerji %7, KOBİ (Global Krediler)

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

%32, Doğrudan Sermaye Girişi (Özel sektör-katılım öncesi program) %12 ve Atıksu % 14.

Türkiye'de 40 yıldan fazla bir süredir faaliyet gösteren AYB, kamu ve özel sektöre 2000-2007 döneminde toplam 7 milyar avro kredi kullandı. Türkiye'nin, AYB'nin AB dışında finanse ettiği en büyük alıcı ülkedir.

Avrupa Yatırım Bankası (AYB), Türkiye'ye geçen yıl 1,8 milyar Euro'luk rekor kredi sağladı. AYB'nin bu yıl içinde İstanbul ve Ankara'da olmak üzere Türkiye'de iki temsilcilik açacakları belirtilmiştir. AYB yönetiminin 2007-2013 döneminde Türkiye'ye yıllık ortalama 2 milyar Euro kredi sağlamayı hedeflediği ve Türkiye'ye son 5 yılda toplam 4,6 milyar Euro kaynak aktardıkları

dikkate alınır, bunun önemli bir artış anlamına geldiğine dikkat çekmektedir.

Bununla birlikte, AYB, 2006 yılında AB'ye aday ve katılımcı ülkelere (Bulgaristan, Romanya, Türkiye,

Hırvatistan, Sırbistan, Karadağ, Bosna Hersek, Arnavutluk ve Makedonya) toplam 3,25 milyar Euro kredi sağlarken, bunun yarısından fazlası (1 milyar 827 milyon Euro) Türkiye'ye tahsis edildi.

Avrupa Yatırım Bankası'ndan Hazine garantisi ile KOBİ'lerin finansmanı

için sağlanan 300 milyon Euro ve Antalya 1. aşama raylı sisteminin finansmanı için sağlanan 40,5 milyon Euro'luk krediler imzalanmıştır. AYB ile Lüksemburg'ta 19 Temmuz'da imzalanan KOBİ Geliştirme Global Kredisini Garanti ve Tazminat Anlaşması'na göre, Hazine garantisi kapsamında sağlanan 300 milyon euroluk kredi, Türkiye Sınai Kalkınma Bankası,



Türkiye Vakıflar Bankası, Türkiye Kalkınma Bankası ve Türkiye Halk Bankası aracılığıyla kullanılacak. Kredi, KOBİ'lerin, sanayi, turizm, sağlık ve eğitimin de dahil olduğu hizmetler sektörlerindeki yatırımlarının finansmanında kullanılacak ve 2010 yılı sonuna kadar kullanıma açık olacak. Kredi, en az 5, en fazla 30 milyon Euro'luk dilimler halinde, Euro veya Dolar olarak açılabilir. Antalya Hafif Raylı Tren Projesi için AYB'den Hazine garantisi ile sağlanan 40.5 milyon Euro'luk kredi anlaşmasına göre, kredi Antalya Büyükşehir Belediyesi tarafından kullanılacak. Toplam tutarı 122 milyon

Euro olarak öngörülen projenin 40,1 milyon Euro'su belediye öz kaynakları, 41,4 milyon Dolar'ı da diğer kredilerden karşılanacak.

Kredinin; 31 Ağustos 2009'a kadar kullanılması gerekiyor.

Görüleceği üzere, Avrupa Yatırım

Bankasının, içinde Türkiye'nin de olduğu çeşitli ülkelere yine çeşitli programlar kapsamında krediler vermektedir. Bu kredilerin ise türleri ve özellikleri farklılık göstermektedir.

4. Avrupa Yatırım Bankası Mali Araçlarının Vergisel Durumu

Bankanın Türkiye'ye yönelik mali yardımlarının vergi mevzuatı karşısındaki durumu için halen bazı hükümleri yürürlükte olan ve Türkiye tarafından 19.03.1999 tarihinde imzalanan ve 30.06.2000 tarih ve 4590 sayılı Kanunu ile onaylanması uygun bulunan "MEDA Programı ve Avrupa Yatırım Bankası'nın Akdeniz Ülkelerindeki Diğer Malî

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Anlaşmaları Çerçevesinde Mali ve Teknik İşbirliğinin Uygulanmasına İlişkin Çerçeve Anlaşması” (MEDA Anlaşması)’nın ilgili hükümlerine bakmak gerekir. Anılan Anlaşma, 1995 Barselona Bildirgesi ile kurulan Avrupa-Akdeniz Ortaklığı’nın mali aracı olan MEDA Programı’nın Türkiye’de uygulanması için Avrupa Birliği ile Türkiye arasında imzalanan anlaşmadır.

Anılan Anlaşmanın “Vergi ve Gümrüğe İlişkin Hükümler” başlıklı 8. maddesinde;

“1. Türkiye’de ödenecek vergiler, gümrük vergileri ve diğer yükümlülükler, Topluluk fonları tarafından karşılanamaz.

2. Topluluk tarafından finanse edilen sözleşmelere Türkiye tarafından, uygulanan vergi ve gümrüklere ilişkin hükümler Spesifik Finansman Anlaşmasının Genel Usul ve Şartlarında yer almaktadır. Türkiye, bu hükümlerin zamanında ve etkin uygulanmasını sağlamak için gerekli tüm tedbirleri alacaktır.

3. AYB tarafından Çerçeve Anlaşmasının Ek II’sine dayanarak yapılan sözleşmelerde, Türkiye bahsekonu Ek II’de yer alan vergi ve gümrük yükümlülüklerini yerine getirecektir.

AYB tarafından finanse edilen ve/veya yürütülen proje veya faaliyetlere ilişkin sözleşmelere, Türkiye tarafından uygulanan vergi hükümleri, işbu Çerçeve Anlaşması’nın Ek II’sinde tanımlanmıştır” hükmüne yer verilmektedir.

Bu hükümlerine göre, Avrupa Birliği’nin mali yardımlarla ilgili genel hükmü gereğince, Topluluk bütçesinden hiçbir durumda vergiler, gümrük vergileri ve diğer

yükümlülüklerin karşılanması mümkün olamayacaktır. Burada önemli

bir husus, Türkiye tarafından verilen katkının istisna kapsamına dahil edilmemiş olmasıdır.

Burada Türkiye katkısından bahsedilmemiş olması önemlidir zira AB için kendi bütçesinden Türkiye’nin vergi ve vergi benzeri ödemelerin yapılmasına izin vermemektedir. Türkiye ise Anlaşma yapılırken projelerdeki kendi payına vergi

istisnası tanımamıştır. Bu durum büyük maliyetlerle yapılmak zorunda olan projelerde yüklenicilerin yerel katkının toplanmasındaki güçlükler bir yana bir de bu katkıdan vergi ödenmek zorunda kalmalarına neden olmuştur.

Bununla birlikte yukarıdaki madde de belirtilen vergilendirmeye ilişkin genel usul ve şartlar ise sözkonusu Anlaşmanın Ek.I.1. başlıklı bölümün “Vergi ve Gümrük Hükümleri” başlıklı 19. maddesinde ayrıntılı şekilde ama dar bir kapsamda belirtilmiştir.

Ayrıca MEDA Anlaşmasının II numaralı eki olan “Türkiye, Avrupa Topluluğu ve Avrupa Yatırım Bankası Arasında Üç Taraflı Çerçeve Anlaşması”nın “AYB’nin Vergilendirilmesi” başlıklı 3. maddesinde; “İşbu Genel Şartlarda öngörülen faaliyetleri konusunda, AYB’ye tahakkuk eden faiz, kâr payı ve diğer bütün ödemeler, aynı zamanda AYB’nin varlıkları ve gelirleri, bütün vergilerden muaf olacaktır. AYB’nin Genel Şartlar tarafından öngörülen herhangi bir hususla bağlantılı faaliyetleri nedeniyle, AYB ya



Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

da varlıkları herhangi bir vergiye tabi olmayacaktır. AYB'nin, Türk Vergi Yasasına tabi finans kurumları ile Türkiye'deki olağan faaliyetleri ile doğrudan ilişkili olmayan, likid yatırımlarının vergilendirme işlemi Türkiye'de yürürlükte olan kanun ve düzenlemelere göre yapılacaktır” denilmektedir.

Bu hükme göre, AYB'ye tahakkuk eden faiz, kâr payı ve diğer bütün ödemeler ile aynı zamanda AYB'nin varlıkları ve gelirlerinin Türkiye'deki bütün vergilerden muaf olmasını sağlamaktadır. Bununla kredi bulmakta zorlanan Türkiye'nin AYB aracılığı ile büyük projelere kredi temininde kolaylıklar sağlanmak istenmiştir.

Söz konusu Anlaşmanın “En Fazla Gözetim Muamelesi” başlıklı 5. maddesinde ise; “Türkiye, işbu Anlaşma uyarınca AYB tarafından finanse edilen projelerin ve bunların yürütülmesi için yapılan sözleşmelerin, özellikle vergi ve gümrükler hususunda, gümrük birliği yaratan anlaşma dışında, benzer konularda herhangi bir uluslararası finans kurumu veya uluslararası anlaşma tarafından finanse edilen proje veya sözleşmelere uygulanan muameleden daha az lehte olmayan muameleden faydalanmasını temin edecektir” hükmüne yer verilmiştir.

Böylece, ileriye dönük olarak projelere Türkiye tarafında tanınacak vergi istisnalarından yararlanma amacı güdülmüştür.

MEDA Anlaşması ve anılan Tebliğin vergi ile ilgili uygulamada yaşanan sorunları çözmeye yetersiz kalması nedeni ile daha kapsayıcı bir düzenleme yapmak amacıyla yapılan çalışmalar sonucunda Türkiye ile Avrupa Birliği arasındaki idari işbirliğine dair kuralların ortaya konulması amacıyla imzalanan Türkiye Cumhuriyeti ile Avrupa Birliği arasındaki mali işbirliği çerçevesinde temin edilecek mali yardımların uygulanmasına ilişkin “Çerçeve Anlaşma”, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından 22.2.2005 tarih ve 5303 sayılı Kanunla onaylanması uygun bulunmuş, Bakanlar Kurulu'nca 17.3.2005 tarih ve 2005/8636 sayılı Kararla onaylanmak suretiyle yürürlüğe girmiştir.

Ayrıca, Çerçeve Anlaşma'nın vergi istisnaları ile ilgili hükümlerinin uygulama usul ve esaslarını belirleyen 1 Sıra No'lu Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği, yürürlüğe girmiştir. Anılan Tebliğ ile, 85 Seri No'lu Katma Değer Vergisi Genel Tebliği'nin (F) bendi

yürürlükten kaldırılmıştır. KDV yönünden mükellefiyeti bulunmayan Avrupa Topluluğu (AT) yüklenicilerine yapılacak KDV iadelerinin usul ve esaslarını belirleyen 2 Sıra No'lu Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği

yürürlüğe girmiştir. Ayrıca, AT yüklenicilerine AT sözleşmesi kapsamında tedarik ettikleri mallar ve/veya hizmetler ve/veya işler ile bağlantılı harcamaları nedeniyle ödedikleri özel tüketim vergilerinin iadesine ilişkin 1 Sıra No'lu Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği'nde yer alan usul ve esaslara



Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

ilave olarak yapılan açıklamalar ile iadeye ilişkin vergi dairesince yapılacak iş ve işlemlere yönelik açıklamalara ise 3 Sıra No'lu Türkiye-Avrupa Birliği Çerçeve Anlaşması Genel Tebliği'nde yer verilmiştir.

Sözkonusu Anlaşma'nın 1. maddesinde;

“1. Bu Çerçeve Anlaşma'nın amacı, Türkiye'ye yapılan mali yardımlara ilişkin olarak Türkiye ile Topluluk arasındaki idari işbirliğine dair kuralların ortaya konulması ve bunlar üzerinde anlaşılması ve böylelikle, Çerçeve Anlaşmada yer alan ve Türkiye ile Topluluğu Çerçeve Anlaşmanın 12. Maddesinden dolayı bağlayan hükümleri, EK C de sıralanan Finansman Anlaşmaları ile TEDBİRLER için, değiştirmektir. Bununla uyumlu

olarak, Çerçeve Anlaşmada yer alan ve Türkiye ile Avrupa Yatırım Bankasını ve Komisyon ile Avrupa Yatırım Bankasını bağlayan hükümler değişmeden muhafaza edilirler ve dolayısıyla bu Çerçeve Anlaşmadan, etkilenmezler” denilmekte ve AYB'nın MEDA Anlaşmasının yürürlükteki hükümleri kapsamında olduğundan dolayı Çerçeve Anlaşma kapsamında değerlendirilmeyeceği belirtilmektedir. Buna göre AYB'nın mali yardımlarının vergisel hükümleri MEDA Anlaşmasından değerlendirilecektir.

Bununla birlikte, FEMIP gibi AYB tarafından AB bütçesinden karşılanan hibe uygulamalarında ise, hibenin şartlarının oluşması ile, bu hibeden yararlanılarak yapılan sözleşmeler Çerçeve Anlaşmanın kapsamındaki vergi istisnalarına ilişkin maddelerinden yararlanacaktır.

5. Değerlendirme

Avrupa Birliği'nin mali yardımları kapsamında önemli bir yere sahip olan ve Türkiye'nin her geçen gün önemini daha da kavrayıp değerlendirmeye aldığı bununla paralel olarak her alanda gelişmekte olan ve üyelik öncesi birçok alanda yapısal reformların ve yatırımların yapılmasında

önemli bir finans kaynağı olan Avrupa Yatırım Bankası kredi ve diğer mali araçlarının özellikle MEDA Anlaşması ve Çerçeve Anlaşma kapsamındaki konuları ve vergisel durumları üzerinde durulan bu çalışmada belirtilmesi gereken bir husus vardır. AYB'nın kredi veya kendi kaynaklarından verilen mali yardımlardan bağımsız olarak sadece verilmesinde aracılık görevi gördüğü ve AB bütçesinden karşılanan çeşitli proje veya programlar kapsamındaki mali yardımlar Çerçeve Anlaşma kapsamında değerlendirilerek bu konudaki vergi istisnalarından yararlanmaktadır. Bu anlamda, AYB'nın doğrudan kendi kaynaklarından verdiği kredilerin Çerçeve Anlaşma kapsamında olmadığı, bunların MEDA kapsamında değerlendirileceğine dikkat etmek gerekir.

Ancak MEDA Anlaşmasının Çerçeve Anlaşma ile hukuki ilişkisinin çok açık olmaması ve vergi ile ilgili yoruma açık bırakılan hükümler nedeni ile AYB tarafından finanse edilen projelerde finans kaynağının hukuki niteliğinin çok iyi irdelenmesi ve değerlendirilerek karar verilmesi gerekmektedir. Zira kredi ve hibenin farklı şartları ve sonuçları olan mali araçlar olması bunlarla ilgili verilecek kararları etkileyecektir.

5- Kaynakça

Alptürk, Ercan, “Avrupa Birliği Hibe ve Mali Yardımları”, Vergi Sorunları, Sayı:219 Aralık 2006, s.72-78

Arakon, Maya., Avrupa – Akdeniz Ortaklığı Mali Aracı MEDA ve Türkiye, İktisadi Kalkınma Vakfı, İstanbul, 2002

Avrupa Birliği Bilgi Merkezi, “Avrupa Yatırım Bankası (AYB) Kredileri”, www.abinfoturk.net, www.deltur.cec.eu.int

Avrupa Komisyonu Türkiye Delegasyonu, “Avrupa Yatırım Bankası ve Türkiye”, www.deltur.cec.eu.int

Avrupa Komisyonu Türkiye Temsilciliği, Avrupa Birliği Kurumları, Ankara, 2004

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Avrupa Yatırım Bankası, Türkiye'deki Avrupa Yatırım Bankası Kredileri, 2006, www.eib.org

Baygün, Sema Özkuten., "Türkiye-AB Katılım Öncesi Mali İşbirliği ve AB Katılım Öncesi Mali Yardımların 2007-2013 Dönemi Perspektifi", Dış Ticaret Müsteşarlığı, www.dtm.gov.tr

Bilici, Nurettin., Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Türkiye, Akçağ, Ankara, 1997

Bilici, Nurettin., Türkiye-Avrupa Birliği İlişkileri (Genel Bilgiler, İktisadi-Mali Konular, Vergilendirme), 2. Baskı, Seçkin, Ankara, 2005

Bozkurt, Enver. – Özcan, Mehmet. – Köktaş, Arif., Avrupa Birliği Hukuku, 2. Baskı, Asil, Ankara, 2004

Büyükşehir Belediyesi, "Avrupa Birliği", <http://www.ibb.gov.tr/tr-TR/AvrupaBirligi/>

Çal, Sedat., "Avrupa Birliği Kredi Olanakları", Sunum, 17.6.2005, www.dtm.gov.tr

Devlet Planlama Teşkilatı, Avrupa Topluluklarını Kuran Temel Anlaşmalar (AET, AKÇT, AAET), Cilt:1, Ankara, 1993

Edirne Valiliği, "Katılım Öncesi Mali Yardım Aracı (Instrument of Pre-Accession Assistance-IPA)", www.edirne.gov.tr

Gençkol, Metin., Avrupa Birliği Mali İşbirliği Politikaları ve Türkiye, Uzmanlık Tezi, Devlet Planlama Teşkilatı, 2003

Gökdere, Ahmet., Gümrük Birliği Açısından Avrupa Topluluğu ve Türkiye ile İlişkileri, ATAUM, Ankara, 1989

İktisadi Kalkınma Vakfı, AB ve Türkiye-AB İlişkileri Temel Kavramlar Rehberi, İstanbul, 2003

İktisadi Kalkınma Vakfı, Avrupa Birliği – Türkiye Mali İşbirliği, www.ikv.org.tr

Karabacak, Hakan., "Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Türkiye ile Mali İşbirliği", Maliye Dergisi, Sayı:146, Mayıs-Ağustos 2004, s.69-106

Karabacak, Nihal Samsun, "Avrupa Birliği'nin 2007-2013 Dönemi Bütçesi", Bütçe Dünyası, Sayı:24, s.16-23

Karluk, Rıdvan., Avrupa Birliği ve Türkiye, 7. Baskı, Beta, İstanbul, 2003

Köstepen, Can., Avrupa Yatırım Bankası ve Türkiye'ye Sağlanan Kredi İmkanları, İktisadi Kalkınma Vakfı, İstanbul, 2001

Odabaşı, Arzu., Türkiye'ye Yönelik Avrupa Birliği Fonları ve Kullanım Koşulları, İktisadi Kalkınma Vakfı, İstanbul, 2004

Ormanoğlu, Burhan, "Avrupa Birliği Katılım Öncesi Mali Yardımları Kapsamında Merkezi

Olmayan Yapılanma Sistemi", Bütçe Dünyası, Sayı:23, Sonbahar 2005, s.14-17

Özdemir, Salih., Avrupa Birliği Temel Anlaşmalarına İlişkin Açıklayıcı Not, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 2001

Özdemir, Salih., Avrupa Topluluğunda İkincil Mevzuat ve Karar Alma Usulleri, Devlet Planlama Teşkilatı, Ankara, 2001

Reçber, Kamuran., Avrupa Birliği Mevzuatı, Ezgi, Bursa, 2003

Sarı, Arzu Odabaşı., Avrupa Birliği Uyum Politikası, Katılım Öncesi Mali Araçları ve Türkiye, İktisadi Kalkınma Vakfı, İstanbul, 2004

Süngü, Serdar., "Avrupa Birliği Mali Yardımlarının Topluluğa Yeni Katılmış ve Katılacak Olan Ülkelerle Türkiye Açısından Değerlendirilmesi", Sayıştay Dergisi, Sayı:54, s.77-111

Tekin, Yavuz., "Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Türkiye", Bütçe Dünyası, Sayı:23, Sonbahar 2005, s.18-23

Tekinalp, Ünal. - Tekinalp, Gülören., Avrupa Birliği Hukuku, Beta, İstanbul, 2000

Türk Sanayici ve İşadamları Derneği Avrupa Birliği Temsilciliği, Türkiye – Avrupa Birliği Mali İşbirliği Projeler için Pratik Bilgiler, Brüksel, 2003

Yıldız, Habib.- Yardımcıoğlu, Fatih., "Türkiye'ye Yönelik Avrupa Birliği Mali Yardımları ve Aday Ülkelerle Karşılaştırılması", Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, Cilt 6 (2), 2005, s.75-106

Yıldız, İsmet., Helsinki Sonrası Türkiye'nin Avrupa Yatırım Bankası Kredi İmkanları, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, 2002

Yılmaz, Cevdet., "Katılım Öncesi Yardım Aracı (IPA)", Sunum, Ocak 2007

Yüncüler, Barış., "Avrupa Birliği Mali Yardımları Bağlamında Türkiye'nin 2007-2013 Perspektifi", Sunum, Bursa, 4.11.2006, www.bursab.org.tr

TRANSFER FİYATLANDIRMASI UYGULAMASINDA HAZİNE ZARARI

Ramazan BİÇER

Devlet Gelir Uzmanı - Gelir İdaresi Başkanlığı

1. Giriş

Bilindiği üzere, 5520 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanunu 2006 yılı başından itibaren yürürlüğe girerken, diğer bazı hükümler gibi “Transfer Fiyatlaması Uygulaması” söz konusu Kanununun 37 nci maddesinin 1/c bendi gereğince 01/01/2007 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu süre içinde ayrıca transfer fiyatlaması uygulamasına ilişkin Bakanlar Kurulu Kararları ile Genel Tebliğler yayımlanmıştır. Ancak, uygulamanın ilk yıl olması nedeniyle mükellefler birçok konuda önemli sorunlarla karşılaşmışlar ve bazı konularda tereddütler

yaşamışlardır. Bu gibi tereddütleri önemli şekilde azaltacak yasal düzenleme ise 6 Haziran 2008 tarih ve 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 21 inci maddesi ile 5520 sayılı Kanunun 13 üncü maddesine yedinci fıkra olarak eklenen hükümlerle gerçekleştirilmiştir.

Vergi kanunlarında yapılan bu son değişiklikler ile kurumlar vergisi mükellefleri açısından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtım uygulaması için oldukça önemli bir yenilik getirilmiştir. Mükellefler açısından ciddi bir rahatlama

yaratılan yenilik ise; tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki iş yeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içi işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulünün Hazine zararının doğması şartına bağlanmasıdır. Önceki düzenlemeye göre kurumlar, ilişkili kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak

tespit ettikleri bedel veya fiyatlar üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunursa, kazanç tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış sayılmakta; mezkûr maddeye göre, kurumların, mal veya hizmet alım ya da satım işlemlerinin örtülü kazanç dağıtım olarak

kabul edilebilmesi için iki şart bulunmaktaydı.

Bunlar ise;

- Söz konusu alım ya da satım işleminin “İlişkili Kişi” sayılanlar arasında yapılması,
- İşleme ait fiyatlandırmanın “Emsallere Uygunluk İlkesi”ne aykırı olarak

gerçekleştirilmesiydi.

Bahsi geçen düzenleme ile bu şartlara yeni bir şart daha eklenmiştir. Aşağıda daha ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere,



Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

üçüncü şart olarak ilişkili kişiler arasında yapılan işlemler sonucu herhangi bir vergi açısından Hazine zararının doğup doğmadığının tespiti şartı getirilmiştir. Bu düzenlemeden önce Hazine zararının aranması gerektiği hususu uzun süredir dile getirilen bir konu olmuştu ve ilişkili kişilerle yapılan işlemlere uygulanan transfer fiyatlandırması kuralları sonucunda Hazine zararı gerçekleşme bile, ilgili kuralların yanlış uygulanması eleştiri yapılması için yeterli kabul ediliyordu.

Değişiklik sonucu, transfer fiyatlandırması kuralları doğru olarak uygulanmasa dahi tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içi işlemlerde Hazine zararı aranacak olup, zararın olmaması durumunda mükellef hakkında ceza gerektirecek bir uygulama yoluna gidilemeyecektir. Ancak, bu düzenleme 2007 yılında gerçekleşmiş işlemleri kapsamına almamakta olup, 2008 yılının başından itibaren geçerlidir. O nedenle, 2007 yılı kazançları için Hazine zararı şartı aranmayacaktır.

Bu noktada önemle belirtmek gerekirse, ilişkili kişilerin birbirleri arasında gerçekleştirdikleri yurtdışı işlemler yukarıda bahsedilen yeni düzenlemenin kapsamına girmemektedir. Başka bir deyişle herhangi bir yabancı ülkede bulunan ilişkili kişi ile yapılan işlemlerde Hazine zararı aranmayacaktır. Bu ise, yurtdışı işlemleri olan mükelleflerin söz konusu işlemleri sonucu herhangi bir hazine kaybı yaratmasalar bile uygulama yanlışlıkları sebebiyle vergi idaresi tarafından eleştirebilecek olmalarını ifade etmektedir.

Peki, hazine zararı ne demektir? Bu husus takip eden bölümde açıklanacak ve ardından da verilen teorik örneklerle konu daha ayrıntılı olarak irdelenecektir.

2. Genel Değerlendirme

Önceki bölümde de belirtildiği üzere, 6 Haziran 2008 tarih ve 26898 mükerrer sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanununun 21 inci maddesi ile 5520 sayılı Kanununun 13 üncü maddesine yedinci fıkra olarak eklenen hükümlerle, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlanmıştır.

Söz konusu hüküm 2008 yılı kazançlarının tamamına da uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Dolayısıyla yukarıda belirtilen kişiler arasında 01/01/2008



tarihinden itibaren gerçekleştirilen yurt içi işlemlerde Hazine zararının oluşup oluşmadığı hususu göz önünde bulundurulacaktır. Anılan fıkrada ayrıca Hazine zararının tanımı yapılmakta olup emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle kurum ve ilişkili kişiler adına tahakkuk ettirilmesi gereken gelir, kurumlar, katma değer vergisi gibi her türlü vergi toplamının indirim, istisna, oran farklılığı, zarar mahsubu ve benzeri nedenlerle cari ya da izleyen dönemlerde eksik veya geç

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

tahakkuk ettirilmesi durumunda Hazine zararının oluştuğu kabul edilmektedir. Buna göre;

- İki tam mükellef kurum arasında,
- Yabancı kurumların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcilerinin birbirleri arasında ve
- Tam mükellef kurum ile yabancı kurumların Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcileri arasında

ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirilen yurt içindeki işlemlerde Hazine zararının bulunmaması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilemeyecektir.

Dolayısıyla, tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye’deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemlerde işlemin tarafları adına tahakkuk ettirilmesi gereken her türlü vergi toplamı birlikte değerlendirilecek ve sonuç itibarıyla Hazine zararı söz konusu değilse, ilgili işlem eleştiri konusu yapılamayacaktır. Ancak, yukarıda belirtilenler ile Türkiye’de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurum ve dar mükellef gerçek kişiler arasında ilişkili kişi kapsamında

gerçekleştirilen yurt içindeki işlemler Hazine zararına bağlı kalınmaksızın transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını kapsamında değerlendirilecektir.

3. İki Tam Mükellef Kurum Arasında İlişkili Kişi Kapsamında Gerçekleştirilen Yurt İçindeki İşlemlerde Hazine Zararı

Tam mükellef kurumların ilişkili kişi kapsamında aralarında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlandığından, Hazine zararının bulunmadığı durumlarda örtülü kazanç dağıtımına ilişkin tarhiyat ve karşı taraf düzeltmesi söz konusu olmayacaktır. Konuyu birkaç örnekle açıklayalım.

Örnek 1:

Tam mükellef (X) Kurumu, 2009 hesap dönemi içinde yine Türkiye’de kurulu ilişkili kurumu (Y)’e (A) malından 300 TL tutarında satış yapmıştır. Tam mükellef (X) Kurumunun 2009 hesap dönemine ilişkin bilgileri aşağıdaki gibidir:

Kurumlar Vergisi (KV)		KDV	
Satışlar	300	Hesaplanan KDV (300 x % 18)	54
Maliyet	200	İndirilecek KDV	36
Ticari Bilânço Karı	100	Ödenecek KDV	18
Matrah	100		
Hesaplanan KV	20		

İlişkili tam mükellef (Y) Kurumunun 2009 hesap dönemi bilgileri de aşağıdaki gibidir:

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Kurumlar Vergisi		KDV	
Satışlar	500	Hesaplanan KDV(500 x % 18)	90
Maliyet	300	İndirilecek KDV	54
Ticari Bilânço Karı	200	Ödenecek KDV	36
Matrah	200		
Hesaplanan KV	40		

Yapılan inceleme sonucunda, (A) malının emsallere uygun fiyatının 400 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda Hazine zararının doğup doğmadığına bakılacaktır. Bu tespit sonucu yapılacak işlemler ise aşağıdaki gibidir:

(X) Kurumu:

Kurumlar Vergisi		KDV	
Satışlar	300	Hesaplanan KDV (400 x % 18)	72
Maliyet	200	İndirilecek KDV	36
Ticari Bilânço Kârı	100	Ödenecek KDV	36
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	100		
Matrah	200		
Hesaplanan KV	40		

Y) Kurumu:

Kurumlar Vergisi		KDV	
Satışlar	500	Hesaplanan KDV	90
Maliyet	400	İndirilecek KDV	72
Ticari Bilânço Kârı	100	Ödenecek KDV	18
Kâr Payı	100		
İştirak Kazançları İstisnası	100		
Matrah	100		
Hesaplanan KV	20		

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Her iki kurumun kârlı olduğu durumda özet tablolar aşağıdaki gibidir:

Vergi Türü	Emsallere Aykırı Fiyat		Emsallere Uygun Fiyat		Eksik/Geç Tahakkuk Tutarı	
	(X) Kuru mu	(Y) Kuru mu	(X) Kuru mu	(Y) Kuru mu	(X) Kuru mu	(Y) Kuru mu
Kurumlar V.	20	40	40	20	- 20	20
KDV	18	36	36	18	- 18	18
Toplam	38	76	76	38	- 38	38
Vergi Yüğü	114		114		-	

Örnekten de anlaşılacağı üzere, (X) ve (Y) kurumları arasında gerçekleşen söz konusu işlemler nedeniyle herhangi bir Hazine zararı ortaya çıkmadığından bu işlem için

Örnek 2:

Tam mükellef (X) Kurumu, 2009 hesap dönemi içinde yine Türkiye’de kurulu ilişkili kurumu (Y)’e (T) malından 1.200

eleştiri getirilemeyecek ve dolayısıyla bu işlemler açısından transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımından söz edilemeyecektir.

TL tutarında satış yapmıştır. Tam mükellef (X) Kurumunun mali bilgileri aşağıdaki gibidir:

Kurumlar Vergisi		KDV	
Satışlar	1.200	Hesaplanan KDV	216
Maliyet	800	İndirilecek KDV	144
Ticari Bilânço Karı	400	Önceki Dönemden Devreden KDV	100
Matrah	400	SDDKDV ¹	28
Hesaplanan KV	80		

İlişkili tam mükellef (Y) Kurumunun bilgileri aşağıdaki gibidir:

Kurumlar Vergisi		KDV	
Satışlar	1.500	Hesaplanan KDV	270
Maliyet	1.200	İndirilecek KDV	216
Ticari Bilânço Kârı	300	Ödenecek KDV	54
Matrah	300		
Hesaplanan Vergi	60		

¹ Sonraki Dönemlere Devreden KDV

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Yapılan inceleme sonucunda, (T) malının emsallere uygun fiyatının 1.000 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda yine Hazine zararının doğup doğmadığına bakılacaktır. Buna göre;

(Y) Kurumu:

Kurumlar Vergisi		KDV	
Satışlar	1.500	Hesaplanan KDV	270
Maliyet	1.200	İndirilecek KDV	180
Ticari Bilânço Karı	300	Ödenecek KDV	90
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	200		
Matrah	500		
Hesaplanan KV	100		

(X) Kurumu:

Kurumlar Vergisi		KDV	
Satışlar	1000	Hesaplanan KDV	180
Maliyet	800	İndirilecek KDV	144
Ticari Bilânço Kârı	200	Devreden KDV	100
Kâr Payı	200	SDDKDV	64
İştirak Kazançları İstisnası	200		
Matrah	200		
Hesaplanan KV	40		

Bu durumda özet tablolar aşağıdaki gibi olacaktır:

Vergi Türü	Emsallere Fiyat		Emsallere Fiyat	
	(X) Kurumu	(Y) Kurumu	(X) Kurumu	(Y) Kurumu
Kurumlar V.	80	60	40	100
KDV	28 ²	54	64 ³	90
Toplam	80	114	40	190
Vergi Yüğü	194		230	

² Sonraki Dönemlere Devreden KDV

³ Sonraki Dönemlere Devreden KDV

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Örnekte, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat nedeniyle (X) Kurumu ve ilişkili Kurumu (Y) adına tahakkuk ettirilmesi gereken kurumlar ve katma değer vergisi toplamının cari dönemde 36 TL eksik tahakkuk ettirilmiştir. Bu sebepten dolayı, Hazine zararının oluştuğu kabul edilecek ve gerekli tarhiyat ile Vergi Usul Kanununun öngördüğü cezalar uygulanacaktır.

4. Tam Mükellef Kurum ile Yabancı Kurumların Türkiye'deki İşyeri veya Daimi Temsilcisi Arasında İlişkili Kişi Kapsamında Gerçekleştirilen Yurt İçindeki İşlemlerde Hazine Zararı

Tam mükellef kurumlar ile yabancı kurumların Türkiye'deki işyeri veya daimi temsilcilerinin aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü

olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlandığından, Hazine zararının bulunmadığı durumlarda örtülü kazanç dağıtımına ilişkin tarhiyat ve karşı taraf düzeltmesi söz konusu olmayacaktır. Bu durumu da aşağıdaki örnekle açıklayabiliriz.

Örnek 3: Türkiye'de tam mükellef olan (X) Kurumu, merkezi Hollanda'da bulunan (T) Kurumunun Türkiye'deki otomotiv fabrikasında üretilen arabaları münhasıran yurt içine satış hakkına sahip bulunmaktadır. Üretilen Model A'nın emsallere uygun fiyatı 100 TL olmasına rağmen (X) Kurumu bu ürünü (T) Kurumunun Türkiye'deki otomotiv fabrikasından (İlişkili Y Kurumu) 150 TL'den satın almaktadır. (X) Kurumunun (H) ve (I) olmak üzere iki gerçek kişi ortağı bulunmaktadır.

(X) Kurumunun 2009 hesap dönemi bilgileri ise aşağıdaki gibidir:

Kurumlar Vergisi		KDV	
Satışlar	250	Hesaplanan KDV	45
Maliyet	150	İndirilecek KDV	27
Ticari Bilânço Karı	100	Ödenecek KDV	18
Matrah	100		
Hesaplanan KV	20		
Vergi Sonrası Kâr	80		

(H) Gerçek Kişisinin MSİ ⁴ Beyanı		(I) Gerçek Kişisinin MSİ ⁴ Beyanı	
Brüt Kâr Payı	80/2=40	Brüt Kâr Payı	80/2=40
Tevkifat (% 15)	6	Tevkifat (%15)	6
Gelir Vergisi Matrahı	40/2=20	Matrah	40/2=20
Hesaplanan GV ⁵	7	Hesaplanan GV	7
Mahsup Yoluyla Ödenen Vergiler	6	Mahsup Yoluyla Ödenen Vergiler	6
Ödenecek GV	1	Ödenecek GV	1

⁴ Menkul sermaye iradı

⁵ Gelir Vergisi

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

(Y) Kurumuna ilişkin (İlişkili yabancı kurumun Türkiye’de bulunan işyeri) 2009 hesap dönemi bilgileri aşağıdaki gibidir:

Kurumlar Vergisi		KDV	
Satışlar	150	Hesaplanan KDV	27
Maliyet	90	İndirilecek KDV	16,2
Ticari Bilânço Karı	60	Ödenecek KDV	10,8
Matrah	60		
Hesaplanan KV	12		
Vergi Sonrası Kâr	48		

Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin altıncı fıkrasına göre, yıllık veya özel beyanname veren dar mükellef kurumların indirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancından hesaplanan kurumlar vergisi düşüldükten sonra kalan kısımdan ana merkeze aktarılan tutar üzerinden kurum bünyesinde kurumlar vergisi kesintisi yapılacaktır. Bu da aşağıdaki tablodaki gibi hesaplanacaktır.

Ana Merkeze Aktarılan Tutar Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi	
İndirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı	60
Hesaplanan kurumlar vergisi	12
Brüt Kâr Payı	48
Tevkifat (% 15)	7,2

Söz konusu araçların emsallere uygun fiyatının 100 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda yine Hazine zararının doğup doğmadığına bakılacaktır. Bu tespit sonucu yapılacak işlemler ise aşağıdaki gibidir:

(X) Kurumu:

Kurumlar Vergisi		KDV	
Satışlar	250	Hesaplanan KDV	45
Maliyet	150	İndirilecek KDV	18
Ticari Bilânço Kârı	100	Ödenecek KDV	27
KKEG	(50)		
Matrah	150		
Hesaplanan KV	30		
Vergi Sonrası Kâr	120		

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

(H) Gerçek Kişisinin Menkul Sermaye İradı Beyanı		(I) Gerçek Kişisinin Menkul Sermaye İradı Beyanı	
Brüt Kâr Payı	120/2=60	Brüt Kâr Payı	120/2=60
Tevkifat (% 15)	9	Tevkifat (% 15)	9
Gelir Vergisi Matrah	60/2=30	Matrah	60/2=30
Hesaplanan GV	10,5	Hesaplanan GV	10,5
Mahsup Yoluyla Ödenen Vergiler	9	Mahsup Yoluyla Ödenen Vergiler	9
Ödenecek GV	1,5	Ödenecek GV	1,5

(Y) Kurumu (Yabancı kurumun Türkiye’de bulunan işyeri):

Kurumlar Vergisi		KDV	
Satışlar	100	Hesaplanan KDV	18
Maliyet	90	İndirilecek KDV	16,2
Ticari Bilânço Kârı	10	Ödenecek KDV	1,8
Kâr Payı	50		
İştirak Kazançları İstisnası	(50)		
Matrah	10		
Hesaplanan KV.	2		

Ana Merkeze Aktarılan Tutar Üzerinden Yapılacak Vergi Kesintisi	
İndirim ve istisnalar düşülmeden önceki kurum kazancı	60
Hesaplanan kurumlar vergisi	2
Brüt Kâr Payı	58
Tevkifat oranı (% 15)	8,7

Vergi Türü	Emsallere Fiyat		Emsallere Fiyat Uygun	
	(X) Kurumu	(Y) Kurumu	(X) Kurumu	(Y) Kurumu
Kurumlar V.	20	12	30	2
KDV	18	10,8	27	1,8
Vergi Kesintisi	12	7,2	18	8,7
Toplam	50	30	75	12,5
Vergi Yüğü	80		87,5	

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Örneğimizde, emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat ve bedeller nedeniyle (X) Kurumu ve ilişkili (Y) Kurumu adına tahakkuk ettirilmesi gereken kurumlar, katma değer vergisi ve Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi gereğince yapılan vergi kesintisi toplamının cari dönemde 7,5 TL eksik tahakkuk ettirilmesi nedeniyle Hazine zararının oluştuğu kabul edilecek ve mevzuata uygun olarak gerekli yasal işlemler yerine getirilecektir.

5. Hazine Zararı Oluşması Durumunda Düzeltme İşlemleri

Genel bir ifade ile tam mükellef kurumların aralarında ilişkili kişi kapsamında gerçekleştirdikleri yurt içindeki işlemler nedeniyle kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü Hazine zararının doğması şartına bağlandığından, Hazine zararının bulunmadığı durumlarda örtülü kazanç dağıtımına ilişkin tarhiyat ve karşı taraf düzeltmesi söz konusu olmayacaktır. Ancak, Hazine zararının

oluşması durumunda ilgili döneme göre düzeltme yapılacaktır.

Örnek 4:

Tam mükellef (A) Kurumu 2009 hesap dönemi içinde tam mükellef ilişkili (B) Kurumuna emsallere uygun bedeli 1.500 TL tutarında malı 600 TL'ye satmıştır. Örneğimizde kurum ve ilişkili kişi arasında gerçekleşen yurt içindeki işlem nedeniyle sadece kurumlar vergisi yönünden Hazine zararının doğduğu varsayılmıştır.

(A) Kurumunun 2009 hesap dönemi bilgileri aşağıdaki gibidir:

Kurumlar Vergisi	
Ticari Bilanço Kârı	4.400
Satışlar	6.500
Maliyet	2.100
Matrah	4.400
Hesaplanan KV	880

İlişkili tam mükellef (B) Kurumunun 2009 hesap dönemi bilgileri aşağıdaki gibidir:

Kurumlar Vergisi	
Ticari Bilanço Kârı	6.300
Satışlar	10.000
Maliyet	3.700
Diğer Geçmiş Yıl Zararları*	(6.300)
Matrah	0
Hesaplanan KV	0

* 2008 yılı zararı toplamı 11.700 TL'dir.

Söz konusu malın emsallere uygun fiyatının 1.500 TL olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda Hazine zararının doğup doğmadığına bakılacaktır.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

(A) Kurumu:

Kurumlar Vergisi	
Ticari Bilanço Kârı	5.300
Satışlar	7.400
Maliyet	2.100
Matrah	5.300
Hesaplanan KV	1.060

(B) Kurumu:

Kurumlar Vergisi	
Ticari Bilanço Kârı	5.400
Satışlar	10.000
Maliyet	4.600
Kazançın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler	(5.400)
Matrah	0
Hesaplanan KV	0

Özet tablo aşağıdaki gibidir:

Vergi Türü	Emsallere Aykırı Fiyat Tespiti Durumu		Emsallere Uygun Fiyat Tespiti Durumu		Eksik/Geç Tahakkuk Tutarı	
	(A) Kurumu	(B) Kurumu	(A) Kurumu	(B) Kurumu	(A) Kurumu	(B) Kurumu
Kurumlar V.	880	-	1.060	-	180	-
Toplam	880		1.060		180	

Hazine zararının yukarıdaki tablodaki hesaplamalar yoluyla tespit edilmesi sonucunda A Kurumu nezdinde yapılacak tarhiyat ve B Kurumu tarafından yapılabilecek karşı düzeltme işlemleri aşağıdaki gibi olacaktır.

(A) Kurumunun 2009 hesap dönemi beyanı aşağıdaki şekilde yeniden düzenlenecektir:

Kurumlar Vergisi	
Ticari Bilanço Kârı	4.400
Satışlar	6.500
Maliyet	2.100
Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler	900
Matrah	5.300
Hesaplanan KV	1.060

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

(A) Kurumu nezdinde yapılan tarhiyat kesinleşerek ödendikten sonra (B) Kurum tarafından yapılabilecek karşı düzeltme sonucunda (B) Kurumunun ilgili dönem beyannamesi aşağıdaki gibi olmalıdır;

Kurumlar Vergisi	
Ticari Bilanço Kârı	6.300
Satışlar	10.000
Maliyet	(4.600)
Kâr Payı	900
Kâr ve İlaveler Toplamı	6.300
İştirak Kazançları İstisnası	(900)
Diğer Geçmiş Yıl Zararları*	5.400
Matrah	(5.400)
Hesaplanan KV	0

* 2008 yılı zararı toplamı 11.700 TL'dir.

6. Sonuç

5422 sayılı yeni Kurumlar Vergisi Kanununun ilk halinde yer alan "Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Sermaye Dağıtımı" başlıklı 13 üncü maddesinde, örtülü kazanç dağıtımının varlığı konusunda Hazine'nin nihai olarak zararının önemli olup olmadığı konusunda herhangi açık bir hüküm yer almıyordu. 5766 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun ile yapılan değişiklikler sonucunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımını uygulaması açısından bu durum açıklığa kavuşturulmuştur.

Yapılan değişiklikle, örtülü kazanç dağıtımının kabulü için yukarıda açıkladığımız iki şartın yanı sıra üçüncü şart olarak Hazine zararının da aranması şartı getirilmiştir. Yeni düzenleme ile bu durum öncekine nazaran daha açık hale gelmiş; 5766 sayılı kanunla Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 13 üncü maddesinde yapılan değişiklikle, yurtiçi işlemlerle ve kurumların

kendi aralarındaki işlemlerle sınırlı olarak, ilişkili kişiler arasında yapılan işlemlerde kazancın örtülü olarak dağıtıldığının kabulü için artık hazine zararının aranacağı açık olarak hükme bağlanmıştır.

Ancak, yeni düzenleme sadece yurt içinde yer alan ve birbirleri ile ilişkili kişi olan kurumların kendi aralarında gerçekleştirdikleri işlemler için geçerlidir. Ayrıca, kurumlar ile ilişki kişi olan gerçek kişiler arasındaki işlemlerde örtülü kazanç dağıtımının varlığı hazine zararının doğması şartına bağlı olmayacaktır çünkü bu kişiler adı geçen düzenlemenin kapsamında yer almamaktadır. Bu işlemlerde emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit edilen fiyat veya bedeller uygulanması halinde, Hazine zararı doğmasa dahi kazancın örtülü olarak dağıtıldığı kabul edilecektir. Aynı durum, yurtiçindeki kurumların yurt dışındaki ilişkili kişileri ile yaptıkları işlemler için de geçerli olacaktır. Başka bir deyişle, sınır ötesi işlemler de hazine zararı düzenlemesi kapsamında bulunmamaktadır.

KANUNİ VE İŞ MERKEZİ TÜRKİYE'DE BULUNMAYAN DAR MÜKELLEFİYETE TABİ İŞVERENLERCE HİZMET ERBABINA DÖVİZ OLARAK ÖDENEN ÜCRETLERE İLİŞKİN İSTİSNA

Altan YILMAZ

Devlet Gelir Uzmanı - Gelir İdaresi Başkanlığı

1. Giriş

Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendi hükmü ile kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler gelir vergisinden istisna edilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununda ilk olarak 3239 Sayılı Kanun’un 42 inci maddesiyle 1986 yılında yer alan bu istisna hükmü, 4842 sayılı Kanunun (1) 37/b maddesi ile 1.6.2003 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış ancak 4962 sayılı Kanunun 5’inci maddesiyle (2) yeniden düzenlenerek aynı tarihten geçerli olmak üzere Gelir Vergisi Kanununun 23/14 maddesine eklenmek suretiyle tekrar uygulanmaya devam edilmiştir.

Daha sonra da açıklanacağı üzere söz konusu istisna uygulaması Kanun metninde yer alan hükümden daha karmaşık olduğu gibi uygulamaya da esas olarak gelir idaresinin görüşleri çerçevesinde yön verilmiş bulunmaktadır. Ayrıca idarenin verdiği

görüşlerin irdelenmesinden söz konusu istisnanın irtibat bürolarında çalışanlara münhasır olarak uygulama imkanı bulunduğu anlaşılmaktadır.

Bu yazıda da söz konusu istisnanın mahiyeti ile uygulamanın ne şekilde olduğu idare tarafından verilen görüşler çerçevesinde ele alınacaktır.

2. Konuyla İlgili Düzenlemeler

2.1. Gelir Vergisi Kanunundaki Düzenleme

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin birinci fıkrasının 14 numaralı bendinde “*Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler.*”in gelir vergisinden istisna edileceği hükme bağlanmıştır.

2.2. Gelir İdaresince Yapılan Düzenleme

Döviz olarak ödenen ücretlerin gelir vergisinden müstesna tutulmasına ilişkin



Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

usul ve esaslar ilk olarak 147 Seri No.'lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nde⁶ açıklanmıştır. Söz konusu Tebliğin “ c) Kanuni ve İş Merkezi Türkiye'de Olmayan Dar Mükellefiyete Tabi İşverenlerce Hizmet Erbabına Döviz Olarak Ödenen Ücretler ” başlıklı bölümünde,

“İstisna hükmünün uygulanmasında, aşağıdaki hususlara dikkat edilecektir.

– İşveren sıfatıyla ücret ödemesinde bulunan kurumların, Türkiye'de herhangi bir kanuni merkezinin veya iş merkezinin bulunmaması gerekir. Türkiye'de kanuni ve iş merkezi olmayan kurumların ise tam mükellef oldukları devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğu önem taşımayacaktır.

– Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin işveren sıfatıyla bağlı olduğu dar mükellef kurum, sözkonusu kişiye döviz olarak ödediği ücretleri, doğrudan doğruya yurt dışında elde ettiği gelirden ayırıp vermeli, hiç bir zaman için Türkiye'de elde ettiği kazanç ile ilgilendirmemelidir. Bu çerçevede ücret erbabının Türkiye'de tam mükellef veya dar mükellef statüsünü taşıması hiç bir önem taşımayacaktır. Ödeme, yurt dışında elde edilen gelir üzerinden yapılacağı için, Türkiye'deki faaliyetler nedeniyle bu ücretler Gelir Vergisi Kanununun 40 ncı maddesi hükmüne göre gider olarak dikkate alınmayacaktır.” şeklinde açıklama yapılmıştır.

Tebliğde yapılan açıklamaların yeterli olmadığı anlaşılmaktadır ki bu açıklamaya ek olarak idare tarafından iki genel yazı⁷ yayımlanmıştır. 21/04/1986 tarihindeki genel yazıda Tebliğ'de yapılan açıklamalara ilave olarak Türk Lirası olarak yapılan ödemelerin anılan istisna kapsamında değerlendirilip

değerlendirilmeyeceğine ilişkin, yurt dışından döviz olarak gelen paranın münhasıran ücret ödemesinde kullanılması ve bu ödemeye ait Merkez Bankasından alınan belgenin ücret bordrosuna eklenmesi kaydıyla, Türk Lirası olarak yapılan ödemelerin de anılan istisnadan yararlandırılması gerektiği belirtilmiştir. En kapsamlı ve uygulamaya yön veren 12/12/1986 tarihinde yayımlanan genel yazıda ise, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumların bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlere istisnanın uygulanabilmesi için aşağıdaki şartların mevcut olması gerektiği belirtilmiştir.

- Türkiye'de hizmet arz eden gerçek kişinin bağlı olduğu işverenin dar mükellef kurum olması,
- Dar mükellef kurumda çalışan kişinin hizmet erbabı ve yapılan ödemenin de ücret niteliğinde olması,
- Dar mükellef kurumun Türkiye'de personeline yapılacak ödemenin bu kurumun yurtdışı kazançlarından karşılanması,
- Ücret olarak yapılan ödemelerin Türkiye'de gider yazılmaması,
- Ücretin döviz olarak ödenmesi zorunluluğu.

2.3. İrtibat Bürolarına İlişkin Düzenlemeler

Ülkemizde faaliyet göstermek isteyen yabancı kişi ve kuruluşların örgütlenme biçimlerinden biri olan irtibat bürosu, firmanın Türkiye'yi ve Türkiye ekonomisini tanıması yanında, piyasa araştırması yapmak, merkezi ile haberleşmeyi sağlamak, gerekli

⁶ 09/02/1986 tarihli ve 19014 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁷ 21/04/1986 tarihli ve GVK/2-2128-22041/25783 sayılı ve 12/12/1986 tarihli ve GVK/2-2128-22041/87939 sayılı genel yazılar

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

bağlantıları kurmak amacıyla tercih edilen bir modeldir.

İrtibat bürosu açmak, yurtdışında yerleşik kişi ve kuruluşların Türkiye'de faaliyette bulunma yollarından biridir. Ancak diğer faaliyette bulunma yöntemleri olan şirket kurma, ortaklığa

katılma ve şube açmadan farklı olarak irtibat büroları aracılığıyla ticari faaliyette bulunmak mevcut yasal düzenlemelere göre mümkün değildir.

İrtibat bürolarına ilişkin yasal düzenleme, 4875 sayılı Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanununun⁸ 3 üncü maddesinin (h) bendinde yer almaktadır. Bu bent hükmüne göre; Hazine Müsteşarlığı, yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş şirketlere, Türkiye'de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açma izni vermeye yetkilidir.

Ayrıca irtibat bürolarının kuruluş ve işleyişlerine ilişkin usul ve esaslara Doğrudan Yabancı Yatırımlar Kanunu Uygulama Yönetmeliğinin üçüncü bölümünde yer verilmiş bulunmaktadır. Söz konusu düzenlemeleri aşağıdaki şekilde özetlemek mümkündür.

İrtibat Bürosu Kuruluşu;

Yabancı ülke kanunlarına göre kurulmuş şirketler, Türkiye'de ticari faaliyette bulunmamak kaydıyla irtibat bürosu açma

izni almak için Hazine Müsteşarlığına (Yabancı Sermaye Genel Müdürlüğü) başvurmak zorundadırlar. Müracaatlar, istenilen bilgi / belgelerin tam ve eksiksiz olması kaydıyla, başvuru tarihinden itibaren 5 iş günü içinde sonuçlandırılır.

Müracaatta aranacak belgeler;

a) Ana şirkete ait ve ilgili Türk Konsolosluğunca veya Lahey Devletler Özel Hukuku Konferansı çerçevesinde hazırlanan Yabancı Resmi Belgelerin

Tasdiki Mecburiyetinin Kaldırılması Sözleşmesi hükümlerine göre tasdik edilmiş Faaliyet Belgesi aslı,

b) Ana şirket hakkında hazırlanmış Faaliyet Raporu veya bilanço ve gelir tablosu,

c) İrtibat bürosunun faaliyetlerini yürütmekle görevli olarak atanacak kişiye verilecek yetki belgesi aslı,

d) İrtibat bürosunun kuruluş işlemlerinin başka bir kimse aracılığı ile

yürütülmesi durumunda vekaletname aslı.

“Bunun dışında irtibat bürosunun tüm masraflarının **yurt dışından getirilecek dövizlerle** karşılanması gerekir. İrtibat büroları **ticari faaliyette yapamaz** ve verilen izin konusu dışında faaliyette bulunamazlar. Ayrıca, kapanış ve tasfiye haricinde, kar ve benzeri transfer talebinde bulunamazlar”⁹

⁸ 17/06/2003 tarihli ve 25141 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

⁹ CANGİR, Niyazi, İrtibat Büroları: Gelir Mevzuatı ve Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşmaları Çerçevesinde Bir Değerlendirme, Vergi Dünyası Dergisi Sayı:195

3. İstisna Uygulamasının Şartları

Tüm bu düzenlemeler çerçevesinde kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükelleflerin bünyesinde çalışan hizmet erbabına ödenen ücretlerin söz konusu istisna kapsamında değerlendirilmesi için aşağıdaki şartların birlikte sağlanması gerekmektedir.

3.1. Türkiye’de Hizmet Arz Eden Gerçek Kişinin Bağlı Olduğu İşverenin Dar Mükellef Kurum Olması

Kurumlar Vergisi Kanununun 3 üncü maddesinde “Kanuni merkez” ve “İş merkezi” kavramları tam mükellefiyet ve dar mükellefiyet esasında vergilendirmenin tanımlanması

amacıyla kullanılmış ve kanuni ve iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye dışındaki kurumların “dar mükellefiyet” esasına göre vergilendirileceği belirtilmiştir. Gelir Vergisi Kanununun 3,4 ve 5 inci maddelerinde ise dar mükellefiyet tanımlanırken gerçek kişilerin Türkiye’de yerleşmiş olma esası göz önünde bulundurulmuştur.

Her iki Kanun hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden *Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işveren* tabirinden merkezi Türkiye dışında bulunan dar mükellef kurumların anlaşılması gerektiği sonucuna varılmaktadır. Bu nedenle dar mükellef gerçek kişilerin yanlarında

çalışan ücret erbabının bu istisnadan yararlanması imkanı bulunmamaktadır.

Gelir İdaresinin 12/12/1986 tarihli genel yazısında Türkiye’de kanuni ve iş merkezi bulunmayan dar mükellefiyete tabi kurumların, tam mükellef olarak faaliyette buldukları Devlette hangi statüyü taşıdıkları, tüzel kişiliklerinin bulunup bulunmadığı ve herhangi bir iktisadi işletmelerinin varlığı ya da yokluğunun önem taşımadığı belirtilmiştir.

Gelir idaresince verilen görüşlerde *Kanuni ve iş merkezi Türkiye’de bulunmayan dar mükellef* tanımı içinde değerlendirilemeyecek kimi kuruluşlar da Kurum tabiri içinde değerlendirilmiş

bulunmaktadır. Birleşmiş Milletler Dünya Gıda Programının Türkiye’de açılan ofisinde çalışan personelin ücretinin yurtdışından gönderilen dövizlerle ödenmesi ve söz konusu ofisin Türkiye’de kazanç elde etmeye yönelik herhangi bir faaliyetinin bulunmaması nedeniyle ofiste çalışanlara yapılan ücret ödemelerinin, Gelir Vergisi Kanununun 23 üncü maddesinin 14 numaralı bendine göre gelir vergisinden istisna

edilmesi gerektiği yönünde verilen görüşle¹⁰ istisna uygulaması Kurumlar Vergisi Kanunu’nun “kurum” olarak saymadığı kuruluş ve müesseselerin ödediği ücretleri de içerecek şekilde değerlendirilmiştir.



¹⁰ Gelir İdaresinin 21/12/2004 tarihli ve 61363 sayılı özelgesi.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

3.2. Dar Mükellef Kurumda Çalışan Kişinin Hizmet Erbabı ve Yapılan Ödemelerin de Ücret Niteliğinde Olması

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 61 inci maddesinde “*Ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Bu bakımdan yapılacak ödemelerin bu tanıma uygun bir ödeme olması gerekmektedir. Yapılacak serbest meslek ödemeleri ve benzeri diğer ödemeler istisnadan yararlanamayacaktır. Ücret erbabının Türkiye’de tam mükellef veya dar mükellef statüsünde olması istisna uygulaması bakımından bir farklılık yaratmayacaktır.

3.3. Dar Mükellef Kurumun Türkiye’de Personeline Yapılacak Ödemelerin Bu Kurumun Yurtdışı Kazançlarından Karşılanması

İlgili madde metninde “*İşverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançlar üzerinden döviz olarak ödediği ücretler*” ifadesi yer almıştır. İdarenin 12/12/1986 tarihli Genel Yazısında da, hizmet erbabına yapılacak ücret ödemesinin, kurumun yurt dışı kaynaklarından sağladığı kazançlarından karşılanması, kurumun ayrıca Türkiye’de elde ettiği kazancı varsa bununla ilgilendirilmemesi, diğer bir deyişle yapılan hizmetin, kurumun Türkiye’deki faaliyetleri ile ilgisinin bulunmaması gerektiği belirtilmiştir. Yapılan ödemenin, kurumun Türkiye’deki işletmesinden karşılanması veya hizmet erbabının kurumun Türkiye’deki işinde çalışması halinde, yapılan ücret ödemesine söz

konusu istisna hükmünün uygulanmayacağı ve Gelir Vergisi Kanununun ücret hükümlerine göre vergiye tabi tutulacağı açıklanmıştır.

3.3.1. Dar Mükellef Kurumun Türkiye’de (Ticari) Faaliyette Bulunmaması

12/12/1986 tarihli Genel Yazıda istisna uygulaması bakımından bu tür dar mükellef kurumların Türkiye’de vergiye tabi herhangi bir kazanç elde etmemeleri şartı da aranmaktadır. Bu kurumların söz konusu işyerlerini Türkiye’de kazanç elde etmek üzere kullanmaları durumunda, bu faaliyetle ilgili hizmet ifaları dolayısıyla ödenen ücretler istisnadan yararlanamayacaktır.

3.4. Ücret Olarak Yapılan Ödemelerin Türkiye’de Gider Yazılmaması

Şüphesiz, Türkiye’de Vergi Usul Kanununda tabir edilen anlamda işyeri olmayan ve herhangi bir ticari faaliyette bulunmayan bir kurum açısından vergi uygulaması açısından gider söz konusu değildir. Ancak anılan Genel Yazıda istisnadan yararlanılması için ücret olarak yapılan ödemelerin Türkiye’de gider yazılmaması gerektiği belirtilmiştir. İstisnadan yararlanan ücretlerin işveren konumundaki dar mükellef kurumun Türkiye dışındaki kazançlarından karşılanmasına rağmen, bu ücretlerin dar mükellef kurumun Türkiye’de mevcut hesaplarına veya çeşitli aktarma yöntemleriyle Türkiye’deki herhangi bir mükellefin hesaplarına gider veya maliyet olarak intikal ettirildiğinin tespiti halinde, istisna koşullarının oluşmadığı ve vergi



Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

ziyama sebebiyet verildiği söylenebilecektir.¹¹

3.5. Ücretin Döviz Olarak Ödenmesi

Söz konusu ücret ödemelerine istisna hükmünün uygulanması için ücretlerin döviz olarak ödenmesi gerekmektedir. Bu şart maddede de açık olarak belirtilmiş bulunmaktadır. Madde hükmünde, “..işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler” ibaresi kullanılmış olup, böyle bir uygulamayla “Türkiye'ye döviz girişini ve yabancı kurumların Türkiye'de eleman bulundurmalarının özendirilmesi amaçlanmıştır.”¹²

Ayrıca, İdarenin 21/04/1986 tarihli Genel Yazısında yurt dışından döviz olarak gelen paraların, Merkez Bankası ve diğer bankalarda bozdurulmak suretiyle Türk parası olarak ödendiğinin tevsik edilmeleri halinde yapılacak bu ücret ödemelerinin de istisna kapsamı içinde mütalaa edileceği, döviz bozdurulması ile ilgili belgelerin ücret bordrolarına ekleneceği belirtilmiş bulunmaktadır.

4. Sonuç

İlk defa 1986 yılında uygulanmaya başlanan istisna hükmü 4842 sayılı Kanunla yürürlükten kaldırılmış ancak uygulamaya ara verilmeden 4962 sayılı Kanunla tekrar yürürlüğe konulmuştur. Yukarıda da belirtildiği üzere söz konusu istisna uygulaması Türkiye'ye döviz girişini ve yabancı kurumların Türkiye'de eleman bulundurmasını özendirmek üzere getirilmiş olmakla birlikte, irtibat bürolarının özelliklerinin ve idarenin istisna uygulaması için öngördüğü esasların karşılaştırılması halinde bu uygulamanın sadece irtibat büroları açısından uygulanma olanağı

bulduğu anlaşılacaktır. Giriş bölümünde de belirtildiği üzere irtibat bürolarının özellikleri ile istisnadan yararlanacak çalışanların kurumlarının özellikleri arasında paralellik bulunmaktadır.

Ayrıca istisna uygulamasının yabancı kuruluş ve firmaların ülkemizde irtibat büroları açmalarını teşvik ettiği bir gerçektir. Ancak söz konusu istisna uygulaması yasal düzenlemelerin yetersizliği, yasal düzenlemeler ile idari görüşlerin birbiriyle çeliştiği ve düzenlemenin vergi adaletiyle çeliştiği¹³ noktalarında eleştiri konusu edilmiş bulunmaktadır.

Sonuç olarak yukarıda belirtilen şartların birlikte gerçekleşmesi durumunda bu istisnanın uygulanması mümkün bulunmaktadır. İstisna kapsamında yapılmayan ve tevkifata tabi tutulmayan ücret ödemelerinin ise mükellef tarafından Gelir Vergisi Kanununa göre yıllık beyanname ile beyan edilmesi gerekmektedir.

¹¹ Demirci, Azmi, Yurtdışından Döviz Olarak Ödenen Ücretlere Sağlanan Gelir Vergisi İstisnası, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:243, Kasım 2001.

¹² Kılıçdaroğlu, Kemal, age. Kılıçdaroğlu, Kemal, Döviz Olarak Ödenen Ücretlerde İstisna Uygulamasının Koşulları, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:63, Kasım 1986.

¹³ Bkz. Demirci, Azmi, age.

SERBEST MESLEK KAZANCINDAN İNDİRİM KONUSU YAPILACAK/YAPILAMAYACAK GİDERLER

İmdat TÜRKAY
Gelir İdaresi Başkanlığı Müdürü

1. Giriş

193 sayılı Gelir Vergisi Kanununa göre yedi gelir unsurundan biri olan serbest meslek kazancı, serbest meslek erbabları tarafından yapılan serbest meslek faaliyeti kapsamında yapılan hizmetin karşılığında müşterilerden tahsil edilen hasıllattan, bu faaliyet nedeniyle yapılan giderlerin düşülmesi suretiyle tespit edilmektedir. Serbest meslek kazançları istisnalar hariç, yıllık beyanname vermek suretiyle vergilendirilmekte ve yıl içinde tevkif suretiyle kesilen vergiler ise hesaplanan vergiden mahsup edilmektedir. Esas itibariyle gelir unsurları içinde mükelleflerin eğitim durumları, vergisel ödev ve yükümlülükleri yerine getirme kabiliyeti, vergiye gönüllü uyumları ile kazancın tespiti ve beyanı gibi hususları göz önüne aldığımızda, bu kazançlar vergilendirme açısından en sorunsuz gelir unsurlarından biri olarak değerlendirilebilir. Bu nedenle, bu mükellef gruplarının vergiye gönüllü uyumlarının artırılmasının diğer mükellef gruplarına göre daha kolay olduğu söylenebilir.

Bununla birlikte, vergi idaresinin ve kamuoyunun bu yöndeki beklentisinin

aksine, serbest meslek mensuplarının yıllık beyanlarının düşüklüğü yazılı ve görsel medya tarafından her yıl mutlaka gündeme getirilmekte ve eleştiri konusu yapılmaktadır. Serbest meslek erbabları tarafından kazançlarının düşüklüğüne gerekçe olarak, genellikle bu gelir unsurunda tahsil esasının geçerli olması ve yaptıkları tüm giderleri indirim konusu yapamamaları ileri sürülmektedir. Oysa, 5035 sayılı



Kanunla Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinde yer alan mesleki kazancın tespitinde indirilecek giderler genişletilmiş ve ticari kazancın tespitinde indirim konusu yapılan, ancak serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayan birçok genel giderin indirimi mümkün hale gelmiştir. Bu

çalışmada serbest meslek kazancının tespitinde hâsıllattan indirim konusu yapılacak giderler ile indirim konusu yapılamayacak giderler hakkında açıklamalar yapılacaktır.

2. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Hâsıllattan İndirim Konusu Yapılacak Giderler

GVK'nın 67'nci maddesinde serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde serbest

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve ayınlar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler toplamından, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme bağlanmıştır. GVK'nın 5035 sayılı Kanunla değişik 68'inci maddesinde ise, serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirim konusu yapılacak giderler 10 bent halinde sayılmıştır. Aynı maddenin son fıkrasında da her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların hasılatтан gider olarak indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır.

2.1. Mesleki Faaliyetle İlgili Yapılan Genel Giderler

GVK'nın 68'inci maddenin (1) numaralı bendine göre, "Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (İkametgâhlarının bir kısmını iş yeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İş yeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.) hasılatтан indirilebilmektedir. Yapılan bu giderler ile bir sabit kıymet alınması söz konusu olmayıp, bu bent kapsamına giren bazı giderler şöyledir;¹⁴

-İşyeri kirası, aydınlatma, ısıtma (havagazı, doğalgaz ve elektrik vb.),
-Su, telefon (cep ve araç telefonu dahil),

-Mükellef tarafından işyerinde kullanılan, ancak aboneliği başkası adına olan telefon, su ve elektrik giderleri,
-Hizmetli ve işçi ücretleri,
-İhbar ve kıdem tazminatları,
-Sigorta giderleri,
-Hizmet erbabına yemek verilmek suretiyle sağlanan ve ücret olarak değerlendirilen, ancak 23/8'üncü maddeye göre gelir vergisinden istisna edilen menfaatler,
-Kırtasiye giderleri (kalem, kağıt, cetvel, dosya, klasör, vb.),
-Temsil ve ağırlama giderleri,
-Reklam giderleri,
-İşle ilgili olmak şartıyla bilgisayar, bilgisayar yazılım ve internet giderleri,
-İşyeri ile ilgili normal tamir, bakım ve temizlik harcamaları,
-İşle ilgili şehir içi ulaşım, otoyol gişe ücreti, posta ve kargo giderleri,
-Mesleki kurslara ödenen giderler,



-İşle ilgili çay-kahve-meşrubat giderleri,
-İşle ilgili veya taşıt alımlarında kullanılan krediler için ödenen kredi faizleri,
-Değeri amortisman ayırma sınırını geçmeyen demirbaş alımları,
-Banka teminat

mektubu ile ilgili masraflar ile oluşan faiz giderleri,
-Mesleki faaliyetle ilgili davalarda ödenen vekalet ücreti,
-Meslek lisesinde okuyan öğrencileri çalıştıran serbest meslek erbabı tarafından ücret bordrosuna dayanarak yapılan ücret ödemeleri,
-Serbest meslek faaliyeti ile ilgili olan eşyanın işyerine nakli ile ilgili olarak ödenen hamaliye ve diğer nakliye giderleri,
-İşyerinde çalıştırılan serbest meslek erbabının eşine ve çocuklara ödenen ve GVK'nın 61, 94,

¹⁴İmdat TÜRKAY, Serbest Meslek Kazancının Vergilendirilmesi, Maliye ve Hukuk Yayınları, Mayıs-2007, S:40-41

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

103'üncü maddeleri uyarınca vergilendirilen ücretler,
-İşyerinde kullanılan ofis malzemeleri (masa, koltuk, vb).

➤ İşyeri Kirası, Aydınlatma ve Isıtma Giderleri

Genel giderler içerisinde en büyük gider unsurlarından biri de kiralanan işyeri için ödenen işyeri kirası, aydınlatma ve ısıtma (havagazı, doğalgaz ve elektrik vb.) giderleridir. Kiralanan işyeri için ödenen kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma giderleri indirim konusu yapılmaktadır. Gelir Vergisi Kanununun 68'nci maddesinin (1) numaralı bendinin parantez içi hükmüne göre;

-İkametgahının bir kısmını işyeri olarak kullananların, ikametgah için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi sair masrafların yarısını gider olarak indirebilecekleri,

Örnek 1: Kiraladığı apartman dairesinin bir kısmını muayenehane bir kısmını ikametgah olarak kullanan bir diş hekiminin, 2009 yılı için 20.000 TL kira gideri ve 2.400 TL de ısıtma, aydınlatma gideri olduğunu varsayalım. Mükellef kira gideri olan 20.000 TL'nin tamamını ve 2.400 TL ısıtma, aydınlatma giderinin yarısını yani 1.200 TL'yi serbest meslek kazancının tespitinde hâsılatından gider olarak indirebilecektir.

- İşyeri kendi mülkü olanların kira yerine amortismanı, ikametgahı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananların amortismanın yarısını gider yazabilecekleri belirtilmiştir.

Örnek 2: İşyeri kendi mülkü olan bir avukat bu mülk için ayrılan 9.000 TL amortismanın tamamını; ikametgâhının bir kısmını işyeri olarak kullanması halinde bu mülk için ayrılan 9.000 TL amortismanın yarısını yani 4.500 TL'yi serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından gider olarak indirebilecektir.

GVK'nın 68/1'inci bendinin parantez içi hükmün daha iyi anlaşılabilmesi için aşağıda bazı örneklere yer verilmiştir.

Örnek 3: Avukat Bay (A), hem ikamet etmek hem de serbest meslek faaliyetini icra etmek için ayda 700 TL'ye bir apartman dairesini tutmuştur. Söz konusu işyerinin aydınlatılması ve ısıtılması için yapılan gider tutarı ayda 100 TL'dir. Bu durumda gerçekleştirilen aylık kira ödemesinin tamamını yani 700 TL'yi, aydınlatma ve ısıtma giderlerinin de yarısını yani 50 YTL tutarındaki miktarını gider olarak yazılabilecektir.

Örnek 4: Bayan (Y), kendi mülkü olan ve ikamet ettiği apartman dairesinde mali müşavirlik bürosu açmıştır. Ayrılmış olan amortisman tutarı 1.000 TL'dir. Bu durumda mükellefin amortisman tutarının yarısı olan 500 TL gider olarak kabul edilecektir. Kişinin aynı işyeri ile ilgili olarak aydınlatma ve ısıtma giderlerinin de bulunması durumunda bunlarında yarısının gider olarak yazılabilecektir.

İşyerinin kira ile tutulması durumunda serbest meslek kazancının tespitinde kira bedelinin gider yazılabilmesi için ödenmiş



Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

olması şarttır. Kira bedeli hangi dönemde ödenmiş ise o dönemde gider yazılabilir. Gelecek dönemlere ait ödenen kira bedellerinin peşin ödenmesi halinde ödenen kira bedelinin tamamı ödendiği yılda gider yazılabilir. Gelecek dönemlere ait kirası peşin ödenen işyerinden sözleşmede belirtilen süreden önce boşatılarak peşin ödenen kiranın bir kısmının geri alınması durumunda alınan kira bedeli alındığı yıla hasılat olarak kaydedilir.

Örnek 5: Göz doktoru Bayan (X), bir muayenehane açmak amacıyla kiraladığı daire için 1.1.2009 tarihinde 2009 ve 2010 takvim yılları kirasını toplam (5.000 + 6.000) = 11.000 TL peşin ödemiştir. Fakat 31.12.2009 tarihinde muayenehanesini kapatmak zorunda kalmış ve mülk sahibinden 5.500 TL peşin ödediği kira bedelini geri almıştır. Bu durumda mükellefin aldığı 5.500 TL 2009 yılında hasılat olarak kaydedilecektir.

İşyerinin serbest meslek erbabının mülkiyetinde bulunması ve tamamen işyeri olarak kullanılması halinde işyerine ait amortismanın tamamı gider yazılır. Serbest meslek erbabının mülkiyetinde bulunan bu yerin hem işyeri hem mesken olarak kullanılması halinde amortismanın yarısı gider yazılır. Serbest meslek faaliyeti bir ortaklık halinde ve ortaklardan birine ait binada yürütülüyorsa, binanın sahibi ortağa ödenen kira bedelinin tamamı gider yazılabilir. Eğer kira ödenmiyor ise işyerinin emsal kira bedelinin tespit edilmesi ve bu miktarın gayrimenkulün sahibi ortak yönünden gayrimenkul sermaye iradı sayılması ve serbest meslek faaliyeti yönünden de gider yazılması gerekir. İkametgâhın bir kısmının iş yeri olarak

kullanılması durumunda ise, ikametgah için ödenen kiranın tamamının gider olarak indirilmesi, ısıtma ve aydınlatma gibi giderlerin ise yarısının indirilmesi gerekmektedir. İş yeri kendi mülkü olanlar ise kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını iş yeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabileceklerdir.

Bazı durumlarda mükellef eşine ait bir binayı işyeri olarak kullanmakta veya adi ortaklık şeklinde yürütülen serbest meslek faaliyeti ortaklardan birisinin işyerinde yapılmaktadır. Bu durumlarda eşe veya ortağa ödenen kiranın tamamının gider yazılması gerekmektedir. Mükellefin eşine

ait bir binayı hem işyeri hem de ikametgah olarak kullanması durumunda ise ödenen kiranın tamamı gider yazılacak, ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını gider yazabilecektir. Eğer kira

ödenmiyorsa işyerinin emsal kira bedelinin gider yazılması gerekir. Aynı zamanda hem işyeri hem de ikametgah olarak kiralanan gayrimenkullerin vergi mevzuatımız açısından işyeri olarak kabul edildiğinden, serbest meslek erbabının mesken olarak kullanmış olduğu evde, aynı zamanda serbest meslek faaliyetini de sürdürmesi durumunda, bu gayrimenkulün işyeri olarak kabul edilerek ödenen kira bedelinin tamamı üzerinden GVK'nın 94/5'inci maddesine göre gelir vergisi tevkifatının yapılması gerekir. Ayrıca, mükelleflerin işyerlerinin taşınması ile ilgili olarak ödedikleri hamaliye ve nakliye giderlerinin de hasılattan gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.¹⁵

¹⁵Maliye Bakanlığının 01.03.2004 tarih ve 8603 sayılı özelgesi.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

➤ Serbest Meslek Erbabının Kiraladığı İşyerini Kiraya Vermesi

Günlük hayatta işyeri kiralalarının yüksekliği veya diğer sebeplerden dolayı doktor, avukat, mühendis, serbest muhasebeci ve mali müşavir gibi serbest meslek faaliyetinde bulunan mükellefler, kiraladıkları işyerinin bir kısmını (bir veya birkaç odasını veya bir bölümünü) başka bir serbest meslek erbabına kiraya vermektedir. GVK'nın 70'inci maddesinde, maddede belirtilen mal ve hakların sahipleri, mutasarrıfları, zilyedleri, irtifak ve intifa hakkı sahipleri veya kiracıları tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratlar gayrimenkul sermaye iradı olarak tanımlanmıştır. Buna göre, serbest meslek faaliyetinde bulunan bir mükellefin, kiraladığı işyerinin bir kısmını başka bir serbest meslek erbabına kiraya vermesi durumunda, elde edilen kira gelirinin gayrimenkul sermaye iradı olarak vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda serbest meslek erbabı kiraladığı gayrimenkul için ödemiş olduğu kira bedelinin ve diğer giderlerinin kendi faaliyetine isabet eden kısmını serbest meslek kazancının tespitinde; kalan kısmını ise gayrimenkul sermaye iradının tespitinde dikkate alacaktır.

Bu durumda, yeni kiracı olan serbest meslek erbabı GVK'nın 94'üncü maddesinde sayılanlardan biri ise ödediği kira tutarından 94/5-a maddesine göre %20 oranında gelir vergisi tevkifatı yapacaktır. Tevkifata tabi kira geliri elde eden serbest meslek erbabı ise 86/1-c'ncü maddeye göre serbest meslek kazancı ile kira geliri toplamı 2009 yılı için 22.000 YTL'yi aşması halinde, elde ettiği kira gelirini yıllık beyannamesine dahil edecek, bu tutarın altında kalması durumunda tevkifata tabi

gayrimenkul sermaye iradını beyannameye dahil etmeyecektir. Ancak, serbest meslek erbabının, işyerinin bir kısmını kiraya verdiği kişinin 94'üncü maddede sayılanlardan olmaması durumunda, tevkifatsız olarak elde edilen işyeri kirasının GVK'nın 86/1-d maddesine göre değerlendirilmesi ve beyanname verme sınırının aşılması durumunda da beyan edilmesi gerekmektedir.

➤ Serbest Meslek Erbabının Eşine Ve Çocuğuna Ücret Ödenmesi

Serbest meslek erbabının işyerinde hizmet akdine dayalı olarak eşini veya çocuğunu çalıştırması ve belli bir ücret ödemesi durumunda, söz konusu ödemelerin ücret olarak vergilendirilmesi ve ödediği ücretin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

➤ Telefon Giderleri (İşyeri, Özel Araç Ve Cep Telefonları)

Mesleki faaliyetle ilgili olarak işyerinde kullanılan aboneli serbest meslek erbabının adına kayıtlı olan telefonlar ile aboneli başka kişiler adına kayıtlı olmakla beraber telefonun ödevlinin faaliyette bulunduğu işyerine ilişkin

olduğunun tevsihi edilmesi halinde, söz konusu telefonlar için yapılan giderler indirim konusu yapılacaktır. Diğer bir hususta, özel

araç telefonları ve cep telefonlarına ilişkin haberleşme giderlerinin serbest meslek kazancından indirim konusu yapılmasıdır. Özel araç ve cep telefonlarına ilişkin haberleşme giderlerinin indirim konusu yapılabilmesi için;



Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

-Serbest meslek kazancının elde edilmesi ve idamesi ile açık ve doğrudan bir bağının bulunması,

-Yapılan işin mahiyetine uygun olması ve,

-İş hacmi ile mütenasip bulunması gerekmektedir.¹⁶

Örneğin, yıllık gayrisafi hasılatı 10.000 TL olan bir serbest meslek erbabının yıllık 1.000 TL cep telefonu ödemesini gider yazması ve kazancından indirim konusu yapması, iş hacmi ile mütenasip değildir. Öte

yandan, serbest meslek erbabının kendi adına kayıtlı olmayan, bürosunda ücretli olarak çalışan hizmet erbabına ait cep telefonlarına ilişkin haberleşme ücretlerinin bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün bulunmadığından, serbest meslek

kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ayrıca, personele

alınan hazır kartların, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.¹⁷ Yine,

ortaklık olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbablarının kendi şahıslarına ait cep telefonu giderlerini, ortaklığın hasılatından indirim konusu yapmaları da mümkün değildir.

➤ Kırtasiye Giderleri

Mesleki faaliyette kullanılan kırtasiye giderleri, kazancın tespitinde hasılattan

indirilir. Satın alınan kırtasiye malzemelerinin satın alındığı yılda tüketilmeyip bir sonraki yıla devretmesi durumunda da ödenen kırtasiye giderinin tamamı satın alındığı yılda gider kaydedilir. Çünkü serbest meslek kazancının tespitinde, ticari kazançlarda olduğu gibi envanter çıkarılması ve sonraki yıllarla ilgili olarak peşin ödenen giderlerin aktifleştirilerek değerlendirilmesi söz konusu değildir.¹⁸

➤ İşyerine Ait Su ve Elektrik Aboneliğinin Başkasına Ait Olması

Mükelleflerce kullanılmakta olan, ancak aboneliği başka kişiler adına kayıtlı olan telefon, su, elektrik ve benzeri genel

giderlerin ödevlilerin faaliyetinde buldukları işyerlerine ilişkin olduğunun tevsiki halinde bunların serbest meslek

kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkündür.¹⁹

➤ Banka Teminat Mektupları na Ödenen Faiz ve Masraflar İle Banka Kredi Faizleri

Serbest meslek erbabının yıl içinde tevkif yoluyla kesilen vergilerin yıllık beyannamede hesaplanan gelir vergisinden mahsup edildikten sonra arta kalan tutarın nakden iadesi için vergi dairesine verilen banka teminat mektubu ile ilgili olarak bankaya ödenen masraf ve faiz giderlerinin



¹⁶Maliye Bakanlığının 13.04.2000 tarih ve 16814 sayılı özelgesi.

¹⁷Maliye Bakanlığının 27.02.2003 tarih ve 7679 sayılı özelgesi.

¹⁸R. BİYİK-A. KIRATLI, Gider ve İndirimler, Yaklaşım Yayıncılık 2005, Ankara, S.508-509

¹⁹Maliye Bakanlığının 05.06.2001 tarih ve 30411 sayılı özelgesi.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

finansman gideri olarak kabul edilerek, ödenen faiz ve masrafların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.²⁰ Genel giderler kapsamında özellik arz eden bir hususta, 5035 sayılı Kanunla değişiklik yapılmadan önce gider olarak kabul edilmeyen mesleki faaliyetin devamı için, işle ilgili bina ve demirbaş için bankalardan alınan kredilere ödenen faizler ile bankalardan taşıt kredisi kullanılarak taşıt iktisabı halinde ödenen faizler, değişiklik sonrasında artık indirim konusu yapılabilecektir.

Konu hakkında Gelir İdaresi Başkanlığınca verilen bir görüşte, “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 262’nci maddesinde, “Maliyet bedeli, iktisadi bir kıymetin iktisap edilmesi veyahut değerinin artırılması münasebetiyle yapılan ödemelerle bunlara müteferri bilumum giderlerin toplamını ifade eder.” denilmiş ve 269’uncu maddesinde de iktisadi işletmelere dahil bilumum gayrimenkuller ile tesisat, makineler, gemiler ve diğer taşıtların maliyet bedeli ile değerlendirileceği hükmüne yer verilmiştir.

Amortisman tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde değerlendirilecek hükümlerinin uygulanması ile ilgili olarak 163 seri no.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğinde yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirmek suretiyle amortisman tabi tutulması mümkün bulunmaktadır. Anılan Tebliğe göre mükelleflerin yatırım döneminde ödedikleri faizleri ilgili iktisadi

kıymetin maliyet bedeline eklemelerinin zorunlu olduğu, işletme döneminde ödedikleri faizleri ise maliyet bedeline eklemek veya doğrudan gider yazmak hususunda serbest oldukları bildirilmiştir.

Maliyet bedeline eklenmesi zorunlu olan kısmın tespitinde, iktisadi kıymetin iktisap tarihinden (yatırımlarda aktife alındıkları tarihten) hesap dönemi sonuna kadar yani bilanço gününe kadar geçen sürenin dikkate alınması gerekir. Bu itibarla anılan şahsın, aktife kaydettiği taşıtın satın alınması için bankalardan almış olduğu taşıt kredisi için ödediği faizlerin, bu iktisadi kıymetlerin envantere dahil edildiği tarihe kadar olan kısmını maliyete eklemesi zorunludur. Bu tarihten sonra tahakkuk eden kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi suretiyle amortisman tabi tutulması veya doğrudan gider olarak da muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mükellefin ihtiyarındadır. Buna göre, envantere dahil olup mesleki faaliyette kullanılan taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar ile amortisman tabi iktisadi kıymetin envantere dahil edildikten sonra maliyete intikal ettirilmeyen kredi faizlerinin doğrudan serbest meslek kazancının tespitinde hasılatından indirilebileceği tabiidir.” açıklaması yapılmıştır.²¹

2.2. Hizmetli ve İşçilerle İlgili Diğer Giderler

GVK’nın 68’inci maddenin (2) numaralı bendine göre, “*Hizmetli ve işçilerin iş yerinde veya iş yerinin müştemilatındaki iâşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye’de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz*

²⁰Maliye Bakanlığının 27.02.2004 tarih ve 8470 sayılı özeldesesi.

²¹Gelir İdaresi Başkanlığının 07.10.2005 tarih ve 51990 sayılı özeldesesi.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

bulunmaları şartıyla) ile 27 nci maddede yazılı giyim giderleri.” hasıllattan indirilebilmektedir.

➤ Hizmet Erbabı İçin Ödenen Yemek Giderleri

İşyerinde veya müstemilatında personele yemek verilmek suretiyle sağlanan menfaatlerin, GVK'nın 61'inci maddesine göre ücret olarak değerlendirilmesi, ancak sağlanan bu menfaatlerin aynı Kanununun 23'üncü maddesinin (8) numaralı bendi uyarınca gelir vergisinden istisna

edilmesi gerekmektedir. Bu suretle sağlanan menfaat, mesleki kazancın tespitinde hasıllattan gider olarak indirilebilecektir. Söz konusu istisnanın uygulanması ve gider indirimi için işverenin işyerinde yemek hazırlatması şart olmayıp yemeğin hazır olarak lokanta veya diğer yemek şirketlerinden temin edilerek işyeri veya müstemilatında verilmesi de mümkündür. Konu ile ilgili olarak gerekli açıklamalar ise 186 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinde yapılmıştır.²²

Öte yandan, hizmet erbabına civar lokantalar veya yemek verme hizmeti sağlayan yerlerde yemek verilmesi halinde çalışılan günlere ait bir günlük yemek



bedelinin 2008 yılı için 9 Yeni Türk Lirasının gelir vergisinden istisna edilmesi aşan kısmın ücret hükümlerine göre vergilendirilmesi gerekir. Ancak söz konusu istisnanın uygulanabilmesi için yemek bedelinin, yemek verme hizmetini sağlayan mükelleflere ödenmesi ve yemek bedeli faturasının işveren adına düzenlenmesi; ayrıca bu faturaya yemek yiyen hizmet erbabının adı ve soyadı ile yemek yediği gün sayısını belirten bir listenin eklenmesi şarttır.²³ Ayrıca, serbest meslek erbabının kendisi, işyerinde çalıştırmış olduğu personel ve gelen misafirlere ikram edilen çay, kahve ve meşrubat giderlerinin de işle ilgili olması nedeniyle serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi gerekir.

➤ Hizmet Erbabına Verilen Giyim Eşyası

Serbest meslek kazancının tespitinde hizmetli ve işçilerle ilgili olarak indirim konusu yapılabilecek giderlerden bir tanesi de giyim giderleridir. GVK'nın 27/2'inci maddesinde “*Demirbaş olarak verilen giyim eşyası (Resmi ve özel daire ve müesseselerde hizmet erbabına işin*

icabı olarak verilen ve bunların işten ayrılmaları halinde geri alınan giyim eşyası)”nın gelir vergisinden istisna edildiği hükme bağlanmıştır. Bu istisnanın

uygulanabilmesi için, hizmet erbabına verilen giyim eşyasının işin icabı olarak verilmesi, işte giyilen ve

²²26.07.1995 tarih ve 22355 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

²³Maliye Bakanlığının 21.08.2003 tarih ve 34951 sayılı özelgesi.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

demirbaş niteliğinde bulunan giyim eşyası olması gerekir. Personele giyim eşyası alınması veya diktirilmesi için kişilere nakten yapılan ödemeler ile personele ayakkabı ve elbise gibi giyim eşyası verilmesi istisna kapsamında değildir. Serbest meslek erbabı tarafından personele demirbaş olarak verilen giyim eşyası gelir vergisinden istisna olmakla birlikte, kazanç tespitinde indirim konusu yapılabilmektedir. İstisna kapsamında olmayan giyim eşyalarının ise ücret olarak vergilendirilmesi gerektiğinden, hizmet erbabına ödenen ücret olarak genel giderler kapsamında indirim konusu yapılacaktır.

Konu hakkında serbest muhasebeci mali müşavirlik faaliyetinde bulunan bir serbest meslek erbabı tarafından, büroda çalışan personeline yönelik olarak yapacağı giyim giderlerini serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapamayacağı yönünde vergi idaresine sorulan bir soruya verilen cevapta, GVK'nın 61, 63, 65, 68/2 ve 27/2'inci maddelerinde yer alan konuya ilişkin kanun hükümlerinden bahsedildikten sonra;

-GVK'nın 27/2'inci madde hükmünden yararlanılabilmesi için, giyim eşyasının hizmet erbabına yaptığı işin gereği ve ayın olarak verilmesi, işte giyilmesi, demirbaş olarak kaydedilmesi ve hizmet erbabının işten ayrılması halinde geri alınması ve söz konusu şartların bir arada bulunması gerektiği,

-Personele yönelik yapılacak giyim giderleri nitelik itibariyle, bunları alan personel açısından ücret olmakla birlikte GVK'nın 27'nci maddesinde yer alan şartlar dahilinde yapılması halinde gelir vergisinden istisna olacağı ve bu şartlarda yapılan giyim giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılmasının mümkün bulunmakta olduğu,

-Öte yandan, yukarıda sayılan şartlar dışında personele verilen giyim eşyası bedellerinin GVK'nın 63'üncü maddesine göre emsal bedelle değerlendirilip, ücret geliri olarak vergilendirileceği ve personele bu şekilde ödenen ücretin de serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılabileceği açıklanmıştır.²⁴

Serbest meslek erbabının özel dış giyim (elbise) harcamalarının ise gider olarak kabul edilmesi mümkün değildir. Çünkü, GVK'nın 68/2'inci bendi ve 27'nci maddesinde yer alan hükümlere göre, serbest meslek kazancının elde edilmesi amacıyla işyerinde çalıştırılan hizmetli ve işçilere verilecek giyim eşyasının işçilerce kullanımının işin gereği zorunlu olması, (iş önlüğü, üniforma, şapka,...vb.) bunların giyime hazır şekilde ve ayın olarak verilmesi, ticari teamüllere göre bu eşyanın işverence temininin mutlak hale gelmiş olması ve hizmetli ve işçilerin işten ayrılmaları durumunda bunların geri teslim edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, serbest meslek faaliyetinin icrası esnasında gerek işyerinde gerekse işyerinin dışında kullanılan giyim eşyalarının serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.²⁵

➤ Hizmet Erbabı İçin Bireysel Emeklilik Katkı Payı Ödenmesi Veya Hizmet Erbabının Kendisi, Eşi Ve Çocukları İçin Özel Sağlık Sigortası Yaptırılması

Bilindiği üzere, 4697 sayılı Kanunla GVK'nın 40/9'uncu maddesine göre ticari kazanç sahiplerinin çalıştırdıkları hizmet erbabı için bireysel emeklilik şirketlerine ödenen katkı paylarının ticari kazancın tespitinde gider olarak indirilmesine karşın, serbest meslek kazancının tespitinde çalıştırılan hizmet erbabı için ödenecek katkı

²⁴ www.avdb.gov.tr.

²⁵ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 08.11.2006 tarih ve 21163 sayılı özelgesi.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

paylarının gider olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir. Ödenen katkı payının hizmet erbabına sağlanan bir menfaat olarak ücret kapsamında vergilendirilmesi ve genel gider olarak indirim konusu yapılması gerekir.

Ayrıca, serbest meslek erbabı tarafından hizmet erbabı için özel sağlık sigortası yaptırılması ve özel sağlık sigortasının tamamının veya bir kısmının serbest meslek erbabı tarafından karşılanması halinde vergilendirme ve giderleştirme işleminin nasıl yapılacağı sorusu gündeme gelmektedir. GVK'nın 61'inci maddesinde

ücretin tanımı, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle, işverenler tarafından hizmet erbabı için yapılan sağlık sigortalarının ücret kapsamında

değerlendirilmesi ve hizmet erbabının kümülatif ücret matrahına dahil edilerek gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması gerekmektedir. İşverenler tarafından ücretlilerin sağlık sigortaları için şahıs sigortalarına ödemiş olduğu primlerin ise normal ücretlerin giderleştirilmesinde olduğu gibi 68/1. maddeye göre gider yazılması gerekir.

Öte yandan, serbest meslek erbabının mesleki kazancın tespitinde gider olarak indiremediği (kendisine, eşine ve küçük çocuklarına ait) sağlık harcamaları (muayene, ilaç, tedavi, ameliyat, tahlil, gözlük, lens vb.); GVK'nın 89/2'uncu

maddesine göre yıllık beyanname beyan edilen gelirin %10'unu aşmamak ve belge ile tevsik edilmek şartıyla indirim konusu yapılabilmektedir.

2.3. Mesleki Faaliyetle İlgili Seyahat ve İkamet Giderleri

GVK'nın 68/3'üncü maddesine göre, "Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla)." hasılatından indirilebilmektedir. Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve konaklama giderinin gider yazılabilmesi için;



-Seyahatin işle ilgili olması, bir başka deyişle seyahatin mesleki faaliyetle ilgili olduğuna dair açık bir illiyet bağının bulunması gerekir. Diğer taraftan, işle ilgili seyahatin yurtiçine veya yurtdışına yapılmasının gider uygulaması açısından herhangi bir önemi bulunmamaktadır.

-Seyahatin amacının gerektirdiği süreyle sınırlı olması gerekmektedir. Söz konusu süre sınırı konusunda belirli bir süre tayin edilmemiştir.. Ancak, her olayın kendi şartlarına göre değerlendirilerek karar verilmesi gerekir.

-Seyahat harcamaları, yolculuklar nedeniyle taşıma araçlarına (uçak, tren, otobüs vb.) ödenen ücretlerden; konaklama nedeniyle (otel, motel, vb.) yapılan ödemelerden ve seyahat süresince şehir içi ulaşım araçlarına ödenen ücretlerden oluşur.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

-Yurt içi ve yurt dışında yapılan seyahat harcamalarının Vergi Usul Kanununun ilgili maddelerinde düzenlenen vesikalarla tevsik edilmesi gerekmektedir.

Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderlerinin götürü olarak bir kalemde gider kaydedilmesi mümkün değildir. Buna göre, serbest meslek erbabının mesleği ile ilgili olarak yaptığı yol, konaklama, yeme ve içme gibi harcamalarının; mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri olarak kabul edilerek, seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla serbest meslek kazancının tespitinde hasıllardan indirilmesi mümkün bulunmaktadır.²⁶ Hem şehirlerarası otobüs hem tren hem uçak hem de kendi aracı ile gitme imkanı olan bir yere gidilecek vasıtayı seçmek mükellefe aittir. Ancak; şehirlerarası mesafelere başka ulaşım aracı varken, şehir içi taksi ile gidilmesi gider olarak kabul edilmez. Şehir içinde ise mesleki faaliyetle ilgili yapılan tüm ulaşım giderleri, gider kabul edilerek hasıllardan indirilebilir. İkamet edilen mekanın otel, pansiyon, vb. olması, giderin kalınan yerin niteliğine göre farklı olması mükellefin ihtiyarındadır. Tüm harcamaların VUK hükümleri çerçevesinde belgelendirilmesi gerekir.

Örnek 6: Dahiliye mütehassısı olmasına karşın, göz mütehassıslarını ilgilendiren Oftomoloji kongresine katılmak amacıyla ABD'ye giden mükellefin, bu amaçla yapmış olduğu giderlerini dönem kazancının tespitinde indirim konusu yapması mümkün değildir.²⁷

2.4. Tesisat, Demirbaş Eşya ve Taşıtlar İçin Ayrılan Amortismanlar

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (4) numaralı bendine göre,

²⁶Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Beyanname Düzenleme Kılavuzu 2008, S:152-153

²⁷Danıştay 4. Dairesinin 28.2.1990 tarih ve Esas No:1987/3961, Karar No:1990/739 sayılı Kararı.

“Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanla tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil).” hasıllardan indirilebilecektir. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşların bir yıldan fazla kullanılması ve yıpranmaya, aşınmaya ve kıymetten düşmeye maruz bulunması gerekir. Mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşın değeri, VUK'nun 313'üncü maddesinde belirlenen amortisman ayırma limitini (2009 yılı için 670 TL) aşmaması durumunda doğrudan gider yazılacaktır.

Diğer taraftan, mesleki faaliyette kullanılan ve envantere dahil edilen taşıtlara ilişkin giderler ile Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasıllardan indirilmesi mümkün olup, taşıtların münhasıran işte kullanılma şartı aranmamaktadır.

Serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılacak amortismanlar, mesleki faaliyette kullanılan tesisat ve demirbaşlar ile envantere dahil olan taşıtların amortismanları ile sınırlıdır. Mesleki faaliyetle ilgili bulunmayan tesisat ve demirbaşların amortismanları ile envantere dahil olmayan taşıtların amortismanları gider kaydedilemez. Örneğin, bir mühendislik bürosu; çarşaf, bornoz, yatak ve benzer giderlerle, plak, teyp bandı ve kaset gibi giderleri mesleki kazancın tespitinde gider kaydedemez. Buna karşılık işyerinde kullanılan buzdolabı, halı, koltuk



Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

takımı ve benzeri kıymetler için amortisman ayrılabilir.²⁸ Konu ile ilgili olarak yayımlanan 221 Seri No.lu Genel Tebliğde de belirtildiği üzere, VUK'un 211'inci maddesi uyarınca serbest meslek erbabı, işlerinde bir yıldan fazla kullandıkları ve amortismanına tabi tuttıkları tesisat ve demirbaş eşyanın kıymetleri ile amortismanlarını 189'uncu maddede yazılı şekilde amortisman kayıtlarında gösterirler. Kanunun 189'uncu maddesinde ise; üzerinden amortisman ayrılan kıymetler ve bunların amortismanlarının aşağıda yazılı şekillerden herhangi biri ile gösterileceği belirtilmiştir.

- *Envanter defterinin ayrı bir yerinde,*
- *Özel bir amortisman defterinde veya,*
- *Amortisman listelerinde.*

Serbest meslek erbabının, yukarıda belirtilen kıymetler ile bunların amortismanlarını serbest meslek kazanç defterinin ayrı bir yerine yazmaları da mümkündür. Aynı Genel Tebliğde, bu nevi giderlerin hasılatından indirilebilmesi için söz konusu binek otomobillerin envantere dahil edilmesi şarttır. Öteden beri faaliyette bulunan serbest meslek erbabı, işlerinde kullandıkları halde envanterlerine dahil etmedikleri binek otomobillerini maliyet bedeli ile envanterlerine dahil edebileceklerdir. Maliyet bedelinin tespit edilememesi veya bilinmemesi halinde binek otomobilleri, mükellefler tarafından alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedeli ile envantere dahil edilecektir.

Bu şekilde envantere dahil edilecek binek otomobillerin maliyet bedeli veya alış tarihindeki rayice göre tahmin olunacak bedelinden, otomobilin iktisap tarihinden envantere alınma tarihine kadar ayrılması gereken amortisman tutarlarının indirilmesi

gerekmektedir. Dolayısıyla, amortisman süresinin başlangıcı binek otomobilinin iktisap edildiği tarih olacaktır. Amortisman süresi dolmamış ise kalan süre için amortisman ayrılacaktır. Daha önceki düzenlemede sadece envantere dahil olan binek otomobillerin amortismanları gider olarak indirim konusu yapıldığından ve yeni düzenlemeye göre envantere dahil olan taşıtlara ait amortismanlar da gider olarak kabul edileceğinden, yukarıda yapılan açıklamalar bu taşıtlar içinde geçerli bulunmaktadır. Serbest meslek erbabının envantere dahil ettiği taşıtları için azalan bakiyeler usulünde amortisman ayırmaları mümkün değildir. Öte yandan, VUK'nun 320'nci maddesine göre, binek otomobillerinin envantere dahil edildiği hesap dönemi için ay kesri tam sayılmak suretiyle kalan ay süresi kadar amortisman ayrılacaktır.

Amortismanına tabi iktisadi kıymetlerin iktisabında kullanılan krediler nedeniyle ödenen faizlerin iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklenecek kısmı ile doğrudan gider yazılacak kısmının tespitinde değerlendirme hükümlerinin uygulanması ile ilgili olarak 163 Seri No.lu Vergi Usul Genel Tebliğinde yatırımların finansmanında kullanılan kredilerle ilgili faizlerden kuruluş dönemine ait olanların sabit kıymetle birlikte amortisman yoluyla itfa edilmek üzere yatırım maliyetine eklenmesi gerekmekte; işletme dönemine ait olanların ise ilgili buldukları yıllarda doğrudan gider yazılması ya da maliyete intikal ettirilmek suretiyle amortismanına tabi tutulması mümkün bulunmaktadır. Anılan Tebliğe göre, mükelleflerin yatırım döneminde ödedikleri faizleri ilgili iktisadi kıymetin maliyet bedeline eklemelerinin zorunlu olduğu, işletme döneminde ödedikleri faizleri ise maliyet bedeline eklemek veya doğrudan gider yazmak hususunda serbest oldukları bildirilmiştir.

²⁸R. BIYIK-A. KIRATLI, Gider ve İndirimler, Yaklaşım Yayıncılık 2005, Ankara, S:512.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Maliyet bedeline eklenmesi zorunlu olan kısmın tespitinde, iktisadi kıymetin iktisap tarihinden (yatırımlarda aktife alındıkları tarihten) hesap dönemi sonuna kadar yani bilanço gününe kadar geçen sürenin dikkate alınması gerekir. Bu itibarla, aktife kaydedilen taşıt için aktife alındığı tarihten itibaren hesap dönemi sonuna kadar ödenen faizlerin maliyete eklenmesi zorunludur. Aktifleştirilen hesap döneminden sonra tahakkuk eden kredi faizlerinin ise maliyete intikal ettirilmesi suretiyle amortisman tabi tutulması veya doğrudan gider olarak da muhasebe kayıtlarına intikal ettirilmesi mümkün bulunmaktadır. Ancak, mükelleflerin taşıtları ile ilgili kredi faizlerinin ilgili buldukları yılda doğrudan gider mi yazacakları yoksa amortisman tabi tutacakları hususundaki tercihlerini başlangıçta yapmaları gerekmektedir. Önce gider yazma yolunun seçilmesi halinde daha sonraki yıllarda bu tür giderlerin sabit kıymetin maliyetine eklenerek amortisman yoluyla itfa edilmesi veya daha önce amortisman ayırmaya başlayıp sonra gider yazma yoluna gidilmesine kanunen imkan bulunmamaktadır.

➤ **Serbest Meslek Faaliyetinde Kullanılan ve Amortisman Ayrılmayan Aracın Satışı Halinde, Alış Bedeli İle Satış Bedeli Arasındaki Farkın Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Dikkate Alınmayacağı**

Serbest meslek kazancının tespitini düzenleyen 67'nci maddede; serbest meslek kazancının, bir hesap dönemi içinde serbest meslek faaliyeti karşılığı olarak tahsil edilen para ve aylar ile diğer suretlerle sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerden, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirildikten sonra kalan fark olduğu hükme

bağlanmış ve kazancın Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tutulan serbest meslek kazanç defterine istinaden tespit edileceği belirlenmiştir. Anılan 67'nci maddenin üçüncü fıkrası gereğince, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 328'inci maddesine göre hesaplanan müspet farkın serbest meslek kazancına eklenmesi gerekmektedir.

Serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilecek giderler ise Gelir Vergisi Kanununun 68'inci maddesinde sayılmış olup, söz konusu maddenin (4) numaralı bendi gereğince, mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanların (amortisman tabi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde Vergi



Usul Kanununun 328'inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil) serbest meslek kazancının tespitinde hasılatтан indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Bu nevi

giderlerin hasılatтан indirilebilmesi için, mesleki faaliyette kullanılan taşıtların envantere dahil edilmesi şarttır.

Diğer taraftan, 128 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "VI- Serbest Meslek Kazançları" başlıklı bölümünün "Amortisman Tabi İktisadi Kıymetlerin Satışı" başlıklı (c) fıkrasında, "Gelir Vergisi Kanununun 2361 sayılı Kanunla değişik 67 ve 68/7'nci maddelerine göre, mesleki faaliyette kullanılan amortisman tabi iktisadi

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

kıymetlerin 1.1.1981 tarihinden itibaren elden çıkarılması halinde, Vergi Usul Kanununun 328 inci maddesine göre hesaplanacak kâr veya zararın, matrahın tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.” açıklaması yapılmıştır.

Bu hüküm ve açıklamalara göre, amortisman uygulaması mükelleflerin kullanabileceği bir hak olup, bu hakkın kullanılmamış olması, amortisman tâbi olan iktisadi kıymetin satışından elde edilen kârın kazanca ilave edilmesine engel teşkil etmeyecektir. Dolayısıyla, envantere kayıtlı olan ve serbest meslek faaliyetinde kullanılan, ancak amortisman uygulamasına konu edilmeyen bir aracın satışında, Vergi Usul Kanununun 328’inci maddesine göre hesaplanacak kâr veya zararın, serbest meslek kazancının tespitinde dikkate alınması gerekmektedir.²⁹

➤ Mesleki Faaliyette Kullanılmak Üzere Satın Alınan Cep Telefonu Bedelinin Gider Yazılması veya Amortismanına Tabi Tutulması

Mesleki faaliyette kullanılmak üzere satın alınan cep telefonunun değerinin 480 YTL’yi (VUK’nun 313’üncü maddesine göre 2010 yılı için 680 TL) aşmaması durumunda, cep telefonu alım bedelinin, yapılan işin mahiyetine uygun olması (alım bedelinin makul ölçüler içerisinde olduğunun kabulü şartıyla) halinde serbest meslek kazancının tespitinde doğrudan gider olarak indirim konusu yapılması mümkündür. Cep telefonunun değerinin 480 YTL’yi aşması

halinde ise amortismanına tabi tutularak indirim konusu yapılması gerekir.³⁰

2.5. Kiralanan veya Envantere Dâhil Olan ve İşte Kullanılan Taşıtların Giderleri

GVK’nın 68’inci maddesinin birinci fıkrasının (5) numaralı bendine göre, “Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.” hasıllattan indirilir. Eski düzenlemeye göre mükellefler sadece envantere dahil olan binek otomobillerin giderleri ve amortismanları hasıllattan indirim konusu yapılırken, getirilen yeni hükümlerle kiralanan veya envantere dahil olan taşıtların masrafları ile amortismanları gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. Kiralanan ve işte kullanılan taşıtın bazı durumlarda adi ortaklık şeklinde (SM Mali Müşavirlik Ortaklık Bürosu, Avukatlık Ortaklık Bürosu gibi) faaliyette bulunan serbest meslek erbabından birine ait olması durumunda da söz konusu taşıt için yapılan giderler hasıllattan indirim konusu yapılacaktır. Ancak, taşıtlara ilişkin giderler ile amortismanların serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirim konusu yapılabilmesi için;

- Taşıtın kiralanan veya envantere kayıtlı olması ve,
- İşte kullanılması gerekmektedir.

Kiralanan veya envantere kayıtlı olan taşıtların mutlaka mesleki faaliyette kullanılan bir taşıt olması gerekmektedir. Örneğin, bir yük taşıma aracı olan kamyonetin mali müşavirlik faaliyetinde

²⁹İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 03.03.2008 tarih ve 3872 sayılı özeldes.

³⁰Ankara Defterdarlığının 22.03.2005 tarih ve 2356 sayılı özeldes.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

bulunan serbest meslek erbabının mesleki faaliyetinde kullanması ve bu taşıta ait gider ve amortismanları gider olarak indirim konusu yapılması söz konusu olamaz. Kiralanan araçlarla ilgili olarak, mesleki faaliyetlerle ilgili işlerde kullanılmak üzere Finansal Kiralama Kanununa göre finansal kiralama yoluyla edinilen araçlara ait giderlerinde indirim konusu yapılması gerekmektedir. Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığına, serbest meslek faaliyetinde kullanılmak üzere satın alınan Transporter Panelvan Citivan marka araca ait amortisman ve giderlerin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapıp yapılamayacağı sorulması üzerine verilen cevapta, 68'inci maddenin (4) ve (5) numaralı bentleri gereğince, söz konusu taşıtın işletmeye kaydedilmesi ve işte kullanılması halinde, amortisman ve giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılması gerektiği açıklanmıştır.³¹

Konu ile ilgili olarak yayımlanan 221 Seri No.lu Genel Tebliğin, “Binek Otomobillerinin Amortismanları ve Giderleri” başlıklı bölümünde, serbest meslek erbabının binek otomobillerinin amortismanlarının yanı sıra bu araçların akaryakıt, bakım, onarım ve sigorta gibi giderlerini hasılatlarından gider olarak indirebilecekleri, ancak bu taşıtların motorlu taşıtlar vergisinin gider olarak dikkate alınmayacağı

açıklanmıştır. Buna göre, envantere kayıtlı olan ve hem mesleki faaliyetin ifasında hem şahsi işlerde müştereken kullanılan taşıtların, mesleki faaliyetin icrası için yapılan giderlerinin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu

yapılması mümkün bulunmaktadır. Mükelleflerin otomobil ile ilgili kredi faizlerinin ilgili buldukları yılda doğrudan gider mi yazacakları yoksa amortismanına mı tabi tutacakları hususundaki tercihlerini amortismanlar bölümünde belirtildiği üzere başlangıçta yapmaları gerekmektedir. Öte yandan, mükellefin tercihi doğrultusunda maliyete ilave edilmeyen banka kredi faizlerinin genel gider olarak indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

Sonuç olarak, envantere kayıtlı olan ve işte kullanılan taşıtlara ilişkin giderler ile Vergi Usul Kanununa göre ayrılan amortismanların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasılatından indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

➤ Taşıtlar İçin Ödenen Sigorta Giderinin Birden Fazla Takvim Yılına Kapsaması

Serbest meslek erbabının envantere kayıtlı binek otomobilini veya işinde kullandığı diğer taşıtlara ait birden fazla vergilendirme dönemini içeren sigorta prim ödemelerinin tamamının ödendiği yılda mı yoksa her yıla isabet eden tutarın ilgili yıllarda mı gider



yazılacağı tereddütlü bir konudur. Tahsil esasının geçerli olduğu serbest meslek kazancında, gelecek dönemlere ait olarak yapılan giderlerin toplu olarak ödemenin yapıldığı dönemde gider yazılması

gerektiği söylenebilir. Gerçekten de serbest meslek kazancının tespitinde birden fazla takvim yılına ait alarak peşin ödenen giderlerin dönemsellik ilkesi gereğince, ilgili yıllarda gider yazılacağına dair Vergi Usul Kanununun da bir düzenleme mevcut değildir.

³¹Maliye Bakanlığının 28.05.2004 tarih ve 23899 sayılı özelgesi.

Konu ile ilgili olarak, serbest meslek faaliyetinde bulunan bir serbest meslek erbabına, envantere dahil olan binek otomobillerine ait sigorta poliçeleri ile ilgili olarak yapılan prim ödemelerinin birden fazla vergilendirme dönemini kapsamaması durumunda, sigorta primlerinin ödendiği dönemde tamamının değil, toplam tutar içinde ilgili takvim yılına ait olan kısmın serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak dikkate alınması, kalan tutarların ise ilgili yıllarda indirim konusu yapılması gerektiği yönünde ilgili Defterdarlık tarafından verilen bir görüş, Maliye Bakanlığınca uygun bulunmuştur.³²

2.6. Mesleki Yayınlar İçin Ödenen Giderler

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (6) numaralı bendine göre, "Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller." hasıllattan indirilir. Serbest meslek erbabının mesleği ile ilgili olarak almış olduğu mesleki kitaplar, mesleki dergiler ve mesleki ilgili CD'ler bu kapsamdadır. Ancak, günlük gazeteler, siyasi içerikli dergiler gibi mesleki faaliyetle ilgisi bulunmayan gazete ve dergiler için ödenen bedellerin, mesleki yayınlar için ödenen bedeller kapsamında değerlendirilmesi mümkün

bulunmadığından, gider olarak indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Vergi idaresi vermiş olduğu bir çok görüşte günlük gazeteler için yapılan giderlerin serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılamayacağını belirtmiştir. Günlük

gazeteler, her ne kadar mesleki bir yayın olmasa da ekonomiyi ve günlük mesleki gelişmeleri takip etmek isteyen birçok serbest meslek erbabı için (Mali müşavir, avukat, tercüman, mühendis, manken, profesyonel sanatçı, medyum gibi) her gün alınıp takip edilmesi gereken yayınlardır. Bu nedenle, bu konunun yeniden değerlendirilmesinde fayda vardır.

2.7. Mesleki Faaliyetin İfası İçin Satın Alınan Mal ve Hizmet Bedelleri

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (7) numaralı bendine göre, "Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri." hasıllattan indirim konusu yapılabilmektedir. Buna göre, serbest meslek erbabının faaliyetini yapabilmesi için gerekli olan alet, madde ve malzemeler ile faaliyetinin gereği olarak hizmet satın alması durumunda, yapılan ödemeler indirim konusu yapılacaktır. Serbest meslek erbabı mesleki faaliyeti için satın aldığı mal ve hizmete ilişkin bedeli gider yazabilecektir. Örneğin dışı, dış dolgu malzemesini ve ilaç bedellerini gider yazabilecektir. Ancak, alınan alet ve

malzemelerin mesleki faaliyetin ifası için gerekli olması gerekir. Serbest meslek faaliyeti çerçevesinde örneğin;

-Bir mali danışman bir başka mali danışmandan veya avukattan,

-Bir doktor ameliyatta yardımcı olmak üzere bir

başka doktordan,

-Bir sanatçı konser sırasında eşlik etmek üzere bir başka sanatçıdan,

-Bir tercüman başka bir tercümandan,

-Bir mimar bir elektrik mühendisinden,



³²Maliye Bakanlığının 27.04.2004 tarih ve 18594 sayılı özelgesi.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

hizmet alabilir. Hizmet akdi ile çalıştırılmayan bu kişilere ödenen ücretler serbest meslek kazancının tespitinde indirim konusu yapılacaktır.³³ Konu ile ilgili olarak Maliye Bakanlığınca verilen bir görüşte, filmcilik, reklamcılık ve tiyatro alanında faaliyet gösteren manken, fotomodel, film ve sahne oyuncusu gibi sanatçıların mesleklerini ifa edebilmeleri için gerekli olan kıyafet alımları için yapılan harcamaların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilebileceği, ancak estetik ameliyat, diş protez ve spor salonları için yapılan harcamaların gider kabul edilmeyeceği açıklanmıştır.³⁴ Yine serbest meslek erbabının faaliyeti ile ilgili olmayan tamamen özel ihtiyaçlar için yapılan giyim, kuaför, bakım-parfümeri gibi harcamaların indirim konusu yapılması mümkün değildir.

Maliye Bakanlığınca Avukatlık faaliyetinde bulunan serbest meslek erbabı tarafından mesleğinde sesini etkin kullanmak için gittiği diksiyon kursuna ödediği ücretin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilip indirilemeyeceğinin sorulması üzerine verilen cevapta; GVK'nın 68'inci maddesinin (7) numaralı bendine göre, mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedellerinin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirileceği hüküm altına alınmış olduğu belirtilerek, mesleğin ifası için alınan eğitim hizmeti (diksiyon kursu) için yapılan ödemelerin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün olduğunu açıklamıştır.³⁵ Aynı şekilde, avukatın mesleki faaliyetinde kullandığı cübbesini diktirmesi veya satın alınması için yapmış

olduğu giderler, kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilecektir.

Örneğin, bir doktorun narkozcu, hemşire, başka bir uzman doktor çalıştırması; diş doktorunun protezcilere yaptıkları ödemeler; bir mali müşavirin muhasebe ve vergi ihtilaflarını üstlendiği firmanın vergi ihtilaflarını bir avukata takip ettirip avukata ücret ödemesi; ya da konser veren ses sanatçılarının refakatine aldığı kuaför, terzi, dekoratör saz sanatçıları vb. hizmet erbabına yaptıkları ödemeler (ücretli olarak çalışan hariç) gibi. Bu ve benzeri ücret ödemeleri serbest meslek faaliyetinin gerektirdiği bir ödeme olup gider kaydedilerek hasılatından indirilir.

2.8. Emekli Sandıklarına ve Mesleki Teşekküllere Ödenen Aidatlar

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendine göre, "Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar."

aidatlar hasılatından indirilebilmektedir. Bilindiği üzere, serbest meslek erbabları mesleki faaliyetlerini yapabilmek için meslek odalarına üye olmak zorundadırlar. Bu meslek odalarına



(Tabipler Odası, Mimarlar ve Mühendisler Odası, Barolar, YMM Odası, Mali Müşavirler Odası gibi) ödenen aidatlar gider olarak indirim konusu yapılabilmektedir. Konuyla ilgili olarak Maliye Bakanlığınca yansıyan bir olayda, bir meslek odasının hizmet binasının alımı ve yapımı amacıyla ödenen aidatın, söz konusu odanın yönetmeliğinde yer alan oda gelirleri içinde yer alan bir aidat niteliğinde olmadığından,

³³Recep BIYIK, Aydın KIRATLI, Giderler ve İndirimler, Yaklaşım Yayıncılık 2005, S. 514

³⁴Maliye Bakanlığının 31.03.1998 tarih ve 12094 sayılı özelgesi.

³⁵Maliye Bakanlığının 15.03.2005 tarih ve 15525 sayılı özelgesi.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

ödenen bina bedeli katılım payının mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün olmadığı açıklanmıştır.³⁶ Görüldüğü üzere serbest meslek erbablarının bağlı oldukları meslek odalarına ödenen aidatların, söz konusu mesleki teşekküllerin kanununda, tüzüğünde veya yönetmeliğinde yer alan aidatlar olması gerekmektedir.

Kanunda bahsedilen emekli sandıkları ifadesinden kanunla kurulmuş sigorta ve emeklilik kuruluşlarının anlaşılması gerekmekte olup, serbest meslek faaliyetinde bulunan serbest meslek erbablarının yasal olarak bağlı buldukları ve prim ve aidat ödemek zorunda oldukları kuruluşlar Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) ile Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumudur (BAĞ-KUR). SSK ve BAĞ-KUR'a ödenen primler için herhangi bir tutar sınırlaması bulunmamakta olup, ödenmiş olması şartıyla primlerin tamamı indirim konusu yapılmaktadır. Kanunları gereğince SSK'na ödenen borçlanma primleri (askerlik borçlanması gibi) ile basamak yükseltme primleri de bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir.

Konu hakkında Maliye Bakanlığına yansıyan bir olayda, serbest meslek erbabı olarak faaliyette bulunan mükellef, Bağ-Kur'a 11'inci basamaktan prim öderken, 21'inci basamağa geçtiğini ve bu konuda ödediği basamak yükseltme primlerini Yıllık Gelir Vergisi Beynamesinde indirim konusu yapıp yapamayacağını sormuş ve verilen cevapta, 68'inci maddenin (8) numaralı bendinde, "Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar" ın hasıllattan indirim konusu yapılacağı, bu nedenle Bağ-Kur'a ödenen basamak yükseltme primlerinin de bu çerçevede

değerlendirilebileceği ve söz konusu primlerin ödenmiş olması şartıyla serbest meslek kazancının tespitinde, hasıllattan gider olarak indirilebileceği açıklanmıştır.³⁷ Öte yandan yıl içinde 68/8'inci madde kapsamında indirim konusu yapılmayan basamak yükseltme primleri ile askerlik borçlanma primlerinin, gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsik edilmesi şartıyla, serbest meslek erbabı tarafından verilen Yıllık Gelir Vergisi Beynamesinde indirim konusu yapılması mümkün bulunmaktadır.

➤ İsteğe Bağlı Olarak Ödenen Sigorta Primleri

Gelir Vergisi Kanununun ilgili hükümlerinde, ticari ve mesleki kazancı dolayısıyla vergiye tabi olan mükellefin isteğe bağlı olarak Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenen sigorta primlerinin gider yazılacağına dair bir hüküm bulunmadığından, söz konusu sigorta primlerinin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir. Vergi idaresince verilen bir görüşte de mesleki kazancı dolayısıyla vergiye tabi olan mükellefin isteğe bağlı olarak Sosyal Sigortalar Kurumuna ödenen sigorta primlerinin gider yazılacağına dair bir hüküm bulunmadığından, söz konusu sigorta primlerinin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir.³⁸ Aynı şekilde isteğe bağlı olarak Bağ-Kur'a ödenen primlerin gider yazılacağına dair bir hüküm bulunmadığından, söz konusu primlerin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün değildir.

³⁶Maliye Bakanlığının 25.10.2004 tarih ve 50028 sayılı özelgesi.

³⁷Maliye Bakanlığının 28.03.2005 tarih ve 14009 sayılı özelgesi.

³⁸Maliye Bakanlığının 27.05.2004 tarih ve 23680 sayılı özelgesi.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

➤ Sosyal Güvenlik Destek Primlerinin Gider Yazılıp Yazılmayacağı

GVK'nın 5035 sayılı Kanunla değişik 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (8) numaralı bendine göre, serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları, serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilmesi mümkün bulunmaktadır. Kanunda bahsedilen emekli sandıkları ifadesinden kanunla kurulmuş sigorta ve emeklilik kuruluşlarının anlaşılması gerekmekte olup, serbest meslek faaliyetinde bulunan serbest meslek erbablarının yasal olarak bağlı buldukları ve prim ve aidat ödemek zorunda oldukları kuruluşlar Sosyal Sigortalar Kurumu (SSK) ile Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumudur (BAĞ-KUR). SSK ve BAĞ-KUR'a ödenen primler için herhangi bir tutar sınırlaması bulunmamakta olup, ödenmiş olması şartıyla primlerin tamamı indirim konusu yapılmaktadır.

Kanunları gereğince SSK ve BAĞ-KUR'a ödenen borçlanma primleri (askerlik borçlanması gibi) ile basamak yükseltme primleri de bu kapsamda indirim konusu yapılabilecektir.

Sosyal güvenlik destek primlerinin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılıp yapılamayacağı konusunda, vergi idaresi tarafından ilk olarak verilen bir görüşte, noter olarak faaliyette bulunanların Sosyal Sigortalar Kurumundan aldıkları emekli aylığı nedeniyle kesilen "Sosyal Güvenlik Destek Primleri"nin GVK'nın 68/8'inci maddesinde

bahsedilen mesleki faaliyet nedeniyle ödenen emeklilik aidatı olmadığından, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak hasıllattan indirilmesinin mümkün olmadığı açıklanmıştır.³⁹ Konu hakkında Maliye Bakanlığına, Bağ-Kur'dan emekli olduktan sonra serbest meslek erbabı olarak faaliyetine devam eden mükellefin Bağ-Kur'a ödediği sosyal güvenlik destek priminin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak kabul edilip edilmeyeceğinin sorulması üzerine verilen cevapta, 1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanununun ek 20'nci maddesi gereğince yaşlılık aylığı bağlananlardan, 24'üncü maddenin (1) numaralı bendinde belirtilen çalışmalarına devam edenlerin veya daha sonra çalışmaya başlayanların Bağ-Kur'a ödemiş oldukları sosyal güvenlik destek priminin, GVK'nın 68/8'inci maddesinde belirtilen mesleki faaliyet nedeniyle ödenen emeklilik aidatı olmadığından, söz konusu primlerin mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilmesinin mümkün olmadığı açıklanmıştır.⁴⁰

Görüldüğü üzere, vergi idaresi sosyal güvenlik destek priminin GVK'nın

68/8'inci maddesi kapsamında, mesleki faaliyet nedeniyle ödenen emeklilik aidatı olmadığından dolayı gider olarak indirim konusu yapılmasına karşı çıkmıştır ve gerçekten söz konusu prim emeklilik aidatı da değildir. Bu prim ödemelerinin tıpkı ticari kazançta olduğu gibi genel giderler kapsamında değerlendirilmesi, yani 68'inci maddenin (1) numaralı bendi kapsamında

³⁹Maliye Bakanlığının 13.09.2004 tarih ve 42708 sayılı özelgesi.

⁴⁰Maliye Bakanlığının 29.03.2005 tarih ve 14285 sayılı özelgesi.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

ele alınması gerekmektedir. Dolayısıyla, söz konusu ödemenin GVK'nın 68/8'inci bendi kapsamında değil, 68/1'inci bendi kapsamında yani serbest meslek kazancının elde edilmesi için harcanan genel giderler kapsamında kabul edilerek indirim konusu yapılması gerekir. Vergi idaresi de konuyu bu açıdan ele aldığı bir özalgede;

“...1479 sayılı Esnaf ve Sanatkarlar ve Diğer Bağımsız Çalışanlar Sosyal Sigortalar Kurumu Kanununun Ek 20. maddesinin birinci fıkrasında; bu Kanuna göre yaşlılık aylığı bağlananlardan, ticari kazanç veya serbest meslek kazancı dolayısıyla gerçek veya basit usulde gelir vergisi mükellefiyeti devam edenlerden, sosyal yardım zammı dahil tahakkuk eden aylıklarından, aylığın bağlandığı veya tekrar çalışmaya başladığı tarihi takip eden aybaşından itibaren, çalışmalarının sona erdiği ay dahil % 10 oranında sosyal güvenlik destek primi kesileceği hükme bağlanmış olup, benzer bir hüküm diğer sosyal güvenlik kuruluşlarından yaşlılık veya malullük aylığı alanlar içinde getirilmiştir.

Gelir Vergisi Kanununun 40 ve 68. maddelerinde; ticari veya mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilebilmesi için yapılan genel giderlerin ticari veya mesleki kazancın tespitinde indirim konusu yapılacağı hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan, 1479 sayılı Kanunun 49'uncu maddesinin 3'üncü fıkrasında, sigortalılarca ödenen giriş keseneği ve sigorta primlerinin vergi uygulamasında gider olarak yazılabileceği belirtilmiştir. Bu hükümlere göre, yaşlılık aylığı bağlandıktan sonra ticari veya mesleki kazancı dolayısıyla mükellef olanların, 1479 sayılı Kanunun Ek 20. Maddesine göre zorunlu olarak ödemeleri gereken sosyal güvenlik destek primlerini, gelirin elde edildiği yılda ödemiş olmaları ve bunu tevsik etmeleri şartıyla, ticari veya mesleki kazancın tespitinde indirim konusu

yapmaları mümkün bulunmaktadır.”⁴¹ açıklamasını yapmıştır. Öte yandan, 5510 sayılı Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun “Primlerin ödenmesi” başlıklı 88'inci maddesinde, “*Kuruma fiilen ödenmeyen prim tutarları, gelir vergisi ve kurumlar vergisi uygulamasında gider yazılamaz.*” hükmü yer almaktadır.

Öte yandan, 31.05.2006 tarih ve 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanununun “Yaşlılık aylığının başlangıcı, kesilmesi veya sosyal güvenlik destek primi ödenmesi” başlıklı 30'uncu maddesinde, “...Yaşlılık aylığı almakta iken bu Kanuna tâbi sigortalı olarak yeniden çalışmaya başlayanlardan veya 4 üncü maddenin birinci fıkrasının (b) bendine tâbi faaliyete devam edeceğini beyan edenlerden aylıklarının kesilmemesi için yazılı istekte bulunanların yaşlılık aylıklarının ödenmesine devam edilir. Bunlardan 80 inci maddeye göre tespit edilen prime esas kazançlar üzerinden 81 inci maddenin (e) bendi gereğince sosyal güvenlik destek primi alınır. Sosyal güvenlik destek primi ödenmiş veya bildirilmiş süreler bu Kanuna göre malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim ödeme gün sayısına ilave edilmez, 31 inci ve 36 ncı madde hükümlerine göre toptan ödeme yapılmaz. Üçüncü fıkraya göre yaşlılık aylığı kesilenler, bu Kanuna tâbi olarak yeniden çalıştıkları süre içinde dördüncü fıkra hükümlerinin uygulanmasını; dördüncü fıkraya göre yaşlılık aylığı kesilmeden çalışanlar ise çalıştıkları süre içinde haklarında üçüncü fıkra hükümlerinin uygulanmasını isteyebilirler.” hükmü yer almıştır.

Daha sonra, 17.04.2008 tarih ve 5754 sayılı “Sosyal Sigortalar Ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu İle Bazı Kanun Ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik

⁴¹Maliye Bakanlığının 11.11.2004 tarih ve 53422 sayılı özalgesi.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Yapılmasına Dair Kanunun"⁴² 18'inci maddesiyle, 5510 sayılı Kanunun 30'uncu maddesinde sosyal güvenlik destek primine ilişkin hüküm değiştirilmiş ve "...b) 4'üncü maddenin birinci fıkrasının (b) bendinin (4) numaralı alt bendi hariç olmak üzere diğer alt bentlerine tabi çalışmaya başlayanlardan aylıklarının kesilmemesi için yazılı istekte bulunanların yaşlılık aylıklarının ödenmesine devam edilir. Bunlardan, almakta oldukları aylıklarının %15'i oranında sosyal güvenlik destek primi kesilir. Ancak kesilecek olan bu tutar, 4'üncü maddenin birinci fıkrasının (b) bendine tabi sigortalılara ilgili yılın Ocak ayında ödenen en yüksek yaşlılık aylığından alınabilecek sosyal güvenlik destek priminden fazla olamaz. Bu sigortalılardan ayrıca kısa vadeli sigorta kolları primi alınmaz. Sosyal güvenlik destek primine tabi olanların primleri, aylıklarından kesilmek suretiyle tahsil edilir. Sosyal güvenlik destek primi ödenmiş veya bildirilmiş süreler bu Kanuna göre malûllük, yaşlılık ve ölüm sigortaları prim ödeme gün sayısına ilâve edilmez, 31 inci ve 36 ncı madde hükümlerine göre toptan ödeme yapılmaz." şeklini almıştır.

Buna göre, ödenen sosyal güvenlik destek primlerinin hangi yıla ait olduğuna bakılmaksızın gelirin elde edildiği yılda ödenmiş olduğunun tevsiki kaydıyla; yıllık gelir vergisi beyannamesinde serbest meslek faaliyeti sonucu elde edilen serbest meslek kazancından indirilmesi mümkün olup, söz konusu primlerin bu gelir unsurları dışında kalan diğer gelirlerinden indirilmesi mümkün bulunmamaktadır. Ancak, sosyal güvenlik destek primlerinin geç ödenmesi dolayısıyla ilgili mevzuat uyarınca ödenen gecikme zammı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun uyarınca ödenen gecikme zammı niteliğinde olduğundan, kazancın tespitinde

gider olarak dikkate alınması veya yıllık beyannamede bildirilen gelirden indirilmesi söz konusu değildir.

Sonuç olarak, serbest meslek erbabının ödemiş olduğu giriş kesenekleri, sigorta primleri, askerlik borçlanma primleri ile basamak yükseltme primleri vergi uygulamasında gider yazılabilmektedir. Aynı şekilde, serbest meslek erbabının ödemiş olduğu sosyal güvenlik destekleme primlerinin de GVK'nın 68/8'inci maddesi kapsamında değil, aynı maddenin (1) numaralı bendi kapsamında mesleki kazancın tespitinde genel gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

➤ Topluluk Sigortasına Ödenen Primler

Bazı serbest meslek erbablarının tabi oldukları Kanunları gereğince girmek zorunda oldukları topluluk sigortalarına ödemiş oldukları primler, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilecektir. Maliye Bakanlığınca verilen bir görüşte, 1136 Sayılı Avukatlık Kanununun 186'ncı maddesi gereğince avukatların Sosyal Sigortalar Kanununun 86'ncı maddesine göre "topluluk sigortasına" girmeleri zorunlu olduklarından, anılan Kuruma ödenen borçlanma primlerinin serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabileceği açıklanmıştır.⁴³ Aynı şekilde Noterlik Kanunu kapsamında topluluk sigortasına girmek zorunda olan noterlerin ödedikleri topluluk sigortası primleri de serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak kabul edilmesi gerekir.

2.9. Faaliyetle İlgili Olarak Ödenen Meslek, İlan ve Reklam Vergileri

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (9) numaralı bendine göre,

⁴²08.05.2008 tarih ve 26870 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanmıştır.

⁴³Maliye Bakanlığının 29.03.1989 tarih ve 22546 sayılı özelgesi.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

“Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar.” hasıllattan indirilir. Örneğin, Belediye Gelirleri Kanununa göre ödenen ilan ve reklam vergileri, mülkiyeti kendisine ait olan işyerleri ile ilgili emlak ve çevre temizlik vergileri bu kapsamdadır. Serbest meslek erbabı tarafından ödenen damga vergisi, işyeriyle ilgili aynı vergi, resim ve harç niteliğinde olmadığından, serbest meslek kazancının tespitinde bu kapsamda gider yazılamaz.⁴⁴ Ancak, 1136 sayılı Avukatlık Kanunu uyarınca vekaletname örneklerine yapıştırılmak üzere Türkiye Barolar Birliğinden alınan vekalet pullarına ilişkin ödemelerin, Vergi Usul Kanununda belirtilen şekilde belgelendirilmesi durumunda, serbest meslek kazancının tespitinde hasıllattan indirilmesi mümkün bulunmaktadır.

Diğer taraftan, serbest meslek erbabı mükelleflerin vermek zorunda oldukları muhtasar, katma değer vergisi ve yıllık gelir vergisi beyannamelerine istinaden tahakkuk eden damga vergileri de iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harç niteliğinde olmadığından, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılması mümkün değildir. Maliye Bakanlığınca verilen bir görüşte, serbest meslek erbabının vermiş olduğu gelir vergisi beyannamesinde ödenen damga vergisinin, serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceğini açıklamıştır.⁴⁵

2.10. Mesleki Faaliyetle İlgili Olarak Ödenen Tazminatlar

GVK'nın 68'inci maddesinin birinci fıkrasının (10) numaralı bendine göre, “Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.” hasıllattan indirilir. Tazminatların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirim konusu yapılabilmesi için;

- Ödenen tazminat serbest meslek faaliyeti ile ilgili olmalıdır,
- Tazminat mukavelenameye, ilama veya kanun emrine istinaden ödenmiş olmalıdır ve,
- Tazminat serbest meslek erbabının suçlarından kaynaklanmış olmamalıdır.

Örneğin, serbest meslek faaliyetinde kullanılmak üzere kiralanan işyeri için öngörülen kira tutarının süresinde ödenmemesi nedeniyle, gayrimenkul kiralama özel şartnamesine dayanarak gecikme zammı oranında ödenen faizin, serbest meslek kazancının

tespitinde gider olarak indirilmesi mümkün bulunmaktadır.⁴⁶ Yine, harita mühendisi olarak faaliyette bulunan bir serbest meslek erbabının belediye ile harita ve plan çizmek için sözleşme yapması ve bu işi taahhüt edilen süre içinde tamamlaması durumunda, sözleşmede yer alan hükümlere göre ödeyeceği gecikme cezasının gider olarak indirim konusu yapılması gerekir.

3. Serbest Meslek Kazancının Tespitinde Hâsıllattan İndirimi Mümkün Olmayan Giderler

⁴⁴Maliye Bakanlığının 02.04.1975 tarih ve 14542 sayılı özelgesi.

⁴⁵Maliye Bakanlığının 22.03.2005 tarih ve 13506 sayılı özelgesi.

⁴⁶Maliye Bakanlığının 03.07.2003 tarih ve 28466 sayılı özelgesi.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

GVK'nın 68'inci maddesinin son fıkrasında, her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatların serbest meslek kazancının tespitinde gider olarak indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Buna göre, mükellefin şahsi kusurundan ve yasalara aykırı hareketlerinden kaynaklanan para cezaları ve tazminatlar gider olarak kabul edilmez. (Örneğin, trafik cezaları, belediyelerce kesilen cezalar gibi.) Aynı fıkra hükmüne göre, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre mükellef adına kesilen vergi ziyai cezası, özel usulsüzlük ve genel usulsüzlük cezaları da gider olarak kabul edilmeyecektir.

Ayrıca, Gelir Vergisi Kanununun matrahtan ve gider unsurlarından indirilemeyecek giderler başlıklı 90'ıncı maddesinde, gelir vergisi ile diğer şahsi vergilerin, her ne şekilde olursa olsun vergi cezaları ve para cezalarının, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre ödenen cezaların, gecikme zamları ve faizlerin gelir vergisi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında ise Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ödenen gecikme faizlerinin de vergi matrahından ve gelir unsurlarından indirilemeyeceği belirtilmiştir. Kanun hükmü gereğince indirim kabul edilmeyen giderler dışında, serbest meslek kazancının tespitinde indirim kabul edilmeyen bazı giderler ise şöyledir;⁴⁷

- Serbest meslek erbabının, herhangi bir surette zayi ettikleri paralar, çalınan mal, ecza ve demirbaş eşya bedelleri,
- Mesleki faaliyetle ilgisi bulunmayan kurslara yapılan ödemeler (lisan öğrenimi için dil kurslarına yapılan ödemeler gibi),

-Günlük gazeteler ile mesleki faaliyetle ilgili olmayan dergi ve kitap alımları için ödenen tutarlar,

-Personele ait cep telefonu fatura bedelinin (hazır kart bedelleri dahil) ödenmesi için yapılan giderler,

-Ortaklık olarak faaliyette bulunan serbest meslek erbablarının, kendi şahıslarına ait cep telefonu masrafları,

-Serbest meslek erbabının vergi kanunları gereğince vergi dairesine vermek zorunda olduğu beyannameler üzerinden ödemek zorunda olduğu damga vergileri,

-Serbest meslek erbabının işyerinde personeline veya müşterilerine ikram ettiği içki bedelleri,

-Serbest meslek faaliyeti ile ilgisi olmayan seminer ve konferanslar için yapılan yol giderleri, konaklama ve yemek giderleri,

-Serbest meslek erbabının yanında çalıştırdığı hizmet erbabı için bireysel emeklilik şirketlerine ödediği katkı payları ve özel sağlık sigortası giderleri,

-İsteğe bağlı olarak Emekli Sandıklarına ödenen sigorta primleri,

-SSK ve BAĞ-KUR'a ödenen sosyal güvenlik destek primleri,

-Kiralanan veya envantere dahil olan taşıtlar için ödenen Motorlu Taşıtlar Vergisi,

-Serbest meslek erbabının kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ait sağlık harcamaları (muayene, ilaç, tedavi, ameliyat, tahlil, gözlük, lens vb.) mesleki kazancın tespitinde gider olarak indirilemez. Ancak, GVK'nın 89/2'uncü maddesine göre beyan edilen gelirin %10'u aşılmamak ve belge ile tevsik edilmek şartıyla beyan edilen gelirden indirim konusu yapılabilir,

⁴⁷İmdat TÜRKAY, a.g.k., S:59-60

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

-Serbest meslek erbabının kendi ev ihtiyaçları için yapmış olduğu her türlü harcamalar,

-Serbest meslek erbablarının bağlı olduğu meslek odası seçimleri ile ilgili olarak verilen yemek ve kokteyl hizmeti karşılığı olarak ödenen bedeller,

-Meslek odaları ve meslek birliklerinin hizmet binalarının yapımı için ödenen katılım payları (Kanunları veya yönetmelikleri gereğince aidat niteliğinde olmayan ödemeler),

-Serbest meslek erbabının kendi özel ihtiyaçları için yapmış olduğu giyim, bakım, kuaför, parfüm gibi benzeri harcamalar,

-Mesleki faaliyette kullanılmayan özel araç, cep telefonu, araç telefonu ödemeleri, gider olarak indirilemez.⁴⁸

⁴⁸İmdat TÜRKAY, Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi ve İndirilecek Giderlerin Değerlendirilmesi, Mali Pusula, Ağustos 2005.

KURUMLAR VERGİSİ UYGULAMASINDA YURT DIŞINDA ÖDENEN VERGİLERİN MAHSUBU

M. Çağrı BAYAR

Devlet Gelir Uzmanı - Gelir İdaresi Başkanlığı

1. Giriş

Kurumlar vergisinde tam ve dar mükellefiyet olmak üzere iki tür mükellefiyet bulunmaktadır. Kanuni veya iş merkezleri Türkiye’de bulunan kurumlar tam mükellefiyete tabi olup gerek yurt içinde gerekse yurt dışında elde ettikleri bütün kazançları üzerinden Türkiye’de kurumlar vergisi ödemekle yükümlüdürler.

Tam mükellefiyet kapsamına giren kurumların ilgili dönemler itibarıyla ödeyeceği kurumlar vergisinin hesaplanmasında, Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre yapılan tevkifatlar ile ödenen geçici vergilere ilaveten bunların yurt dışındaki faaliyetlerinden elde ettikleri kazançları üzerinden yurt dışında ödedikleri kurumlar vergisi ve benzeri vergiler de dikkate alınır.

Bu çalışmada, yurt dışındaki faaliyet kazançları üzerinden ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilmesi ile ilgili koşullar ve sınırlamalar belirtilerek uygulamaya ilişkin bilgilere yer verilmiştir.

2. Kurumlar Vergisinde Mahsup Uygulaması ve Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

2.1. Genel Olarak

Kurumlar vergisi beyannamesinde yer alan kazançlar üzerinden hesap dönemi içerisinde vergi ödenmişse, bu vergilerin hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilmesi gerekir. Bu uygulama, çifte vergilendirmenin önüne geçilmesi için gereklidir.

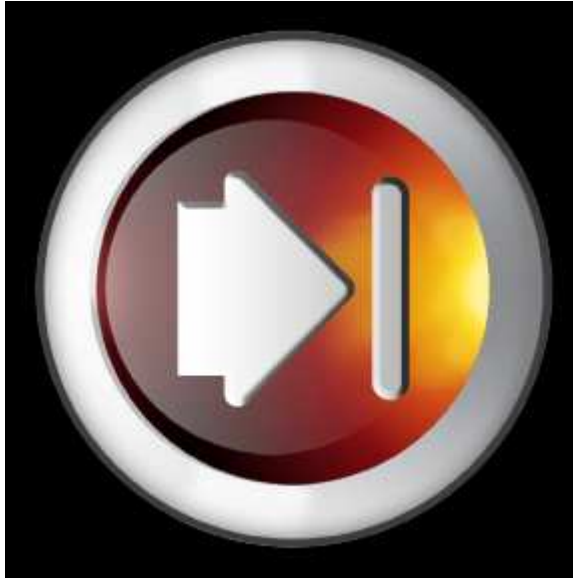
Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 33 üncü maddesi yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin mahsubunu; 34 üncü maddesi ise yurt içinde tevkif edilmiş kurumlar vergisi ile ödenmiş olan geçici vergilerin mahsubunu düzenlemektedir.

2.2. Yurt Dışında Ödenen Vergilerin Mahsubu

2.2.1. Kapsam ve Koşullar

Yurt dışındaki faaliyetlerden elde edilen kazançlara ilişkin olarak ilgili ülkede ödenmiş olunan kurumlar vergisi ve benzeri vergiler, bu kazançların Türkiye’deki

genel sonuç hesaplarına aktarıldığı tarihteki kur dikkate alınmak suretiyle, Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir. 2006 yılında yürürlüğe giren 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’na göre, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’ndan farklı olarak, mahsup uygulamasından geçici vergi dönemleri itibarıyla da yararlanılabilmektedir.



Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin Türkiye’de tarh edilen kurumlar vergisinden mahsubuyla ilgili olarak Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 33 üncü maddesinde yer alan koşul ve sınırlamalar şöyledir:

- Yurt dışında elde edilen kazançlar üzerinden Türkiye’de tarh olunan vergilere mahsup edilecek tutar, yurt dışında elde edilen kazançlara kurumlar vergisi oranının (%20) uygulanmasıyla bulunacak tutarı geçemez. Bu sınır dahilinde, zarar mahsubu veya istisnalar nedeniyle ilgili yılda kısmen veya tamamen indirilemeyen vergiler, bu dönemi izleyen üçüncü hesap döneminin sonuna kadar indirim konusu yapılabilir.

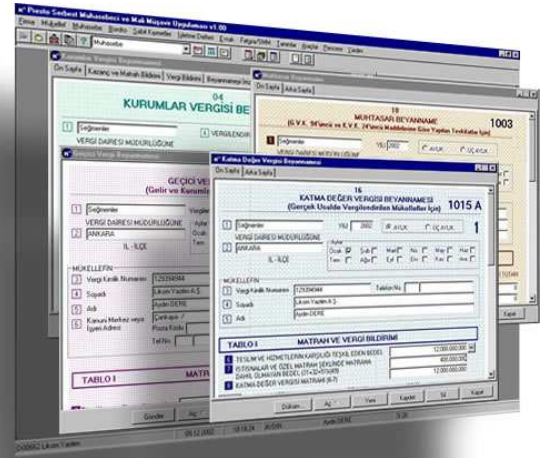
- Yabancı bir ülkede vergi ödendiğinin, yetkili makamlardan alınarak ilgili ülkedeki Türk elçilik veya konsoloslukları, yoksa mahallinde Türk menfaatlerini koruyan ülkenin aynı nitelikteki temsilcileri tarafından tasdik olunan belgelerle tevsik olunması gerekmektedir. Bahse konu belgelerin, tarhiyat sırasında mükellef tarafından ibraz edilememesi halinde yabancı ülkede ödenen vergi, Türkiye’deki kurumlar vergisi oranını aşmamak kaydıyla, o ülkede geçerli olan oran üzerinden hesaplanır ve tarhiyatın bu suretle hesaplanan tutara isabet eden kısmı ertelenir. İbraz edilmesi gereken belgeler, tarh tarihinden itibaren en geç bir yıl içinde ilgili vergi dairesine ibraz edildiği takdirde, bu belgelerde yazılı kesin tutara göre tarhiyat düzeltilir.

Tam mükellef kurumların sermayesi veya oy hakkının asgari %25 ine sahip olduğu yurt dışı iştiraklerinden elde ettikleri kâr payları için Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilecek vergi tutarı, mahallinde ödenen gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergilerin bu kazançlara isabet eden kısmı ile sınırlı tutulmuştur.

Aynı şekilde, kontrol edilen yabancı kurum niteliğindeki yurt dışı iştiraklerce ödenmiş gelir ve kurumlar vergisi benzeri vergiler de iştirakin Türkiye’de vergilendirilecek kazancı üzerinden hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilebilir.

Her hâlükârda, yurt dışında ödenen vergilerin Türkiye’de hesaplanacak kurumlar vergisinden mahsup edilmesinde, Türkiye’deki vergi matrahına dahil edilen yurt dışı kazanç tutarının bu vergileri de içerecek şekilde brütleştirilmesi gerekmektedir.

Yurt dışında ödenen vergilerin mahsubuyla ilgili önemli bir husus da Türkiye’de kurumlar vergisinden müstesna olan kazançlara ilişkin olarak yurt dışında ödenen kurumlar vergisinin yurt içinde hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubunun mümkün olmamasıdır.



2

2.2.2. Beyanname Üzerinde Mahsup Edilemeyen Yurt Dışı Vergilerin Durumu

Kurumlar Vergisi Kanunu’nun 34 üncü maddesine göre, yurt içinde tevkif edilen kurumlar vergisi ile ödenen geçici vergilerin hesaplanan kurumlar vergisinden fazla çıkması halinde, aradaki fark maddede yer alan koşullar dahilinde mükellefe iade edilir.

Uzman Görüş

Devlet Gelir Uzmanları Derneği Aylık Yayını

Diğer taraftan, yurt dışında ödenen ve ilgili bulunduğu kazancın Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirildiği hesap döneminde kısmen veya tamamen indirilemeyen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin mükellefe iade edilmesi söz konusu değildir. Yurt dışındaki kazançlara Türkiye’deki kurumlar vergisi oranının uygulanmasıyla bulunacak bu vergilere ilişkin mahsup hakkı izleyen üçüncü hesap dönemi sonuna kadar kullanılabilir.

Örnek: (A) A.Ş., (Z) Ülkesindeki işyerinde 100.000.- TL karşılığı kurum kazancı elde ederek bunu Türkiye’deki genel sonuç hesaplarına dahil etmiştir. Kazancı üzerinden (Z) ülkesinde %30 oranında kurumlar vergisi ödeyen (A) A.Ş., yurt dışında elde ettiği brüt kazanç olan 100.000.- TL’yi Türkiye’de kurum kazancına dahil edecek ve bu kazançla



Türkiye’deki kurumlar vergisi oranının (%20) uygulanmasıyla bulunacak tutar olan $(100.000 \times \%20 =) 20.000.-$ TL’yi cari yılda veya en geç izleyen üçüncü yılın sonuna kadar hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edebilecektir. Yurt dışında ödenen verginin Türkiye’de mahsup edilecek kısmını aşan $(30.000 - 20.000 =) 10.000.-$ TL ise ne câri yılda ne de sonraki yıllarda

Türkiye’de hesaplanan kurumlar vergisinden mahsup edilemeyecektir.

3. Sonuç

Kurumlar vergisi mükelleflerinin vergiye tabi kazançları üzerinden mükerrer vergilendirilmesini önlemek için getirilen vergi mahsubu sistemi, yurt içinde elde edilen kazançlarla ilgili olarak tevkif edilen vergiler ile ödenmiş geçici vergilerin; yurt dışında elde edilip Türkiye’de genel sonuç hesaplarına intikal ettirilen kazançlarla ilgili olarak da yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin hesaplanan kurumlar vergisinden mahsubuna imkân tanımaktadır.

Kurumlar Vergisi Kanunu’nda, yurt dışında ödenen kurumlar vergisi ve benzeri vergilerin mahsubuyla ilgili olarak; vergi ödendiğinin yetkili makamlardan alınan

belgelerle tevsik edilmesi, yurt dışındaki kazançla isabet eden verginin hesabında Türkiye’deki kurumlar vergisi oranının üst sınır olarak dikkate alınması ve bu sınır dahilinde mahsup edilemeyen verginin en fazla üç hesap dönemi devredebilmesi gibi koşul ve sınırlamalara yer verilmiştir.



TÜRMOB

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

TRANSFER FİYATLANDIRMASI

UYGULAMA REHBERİ



DEVLET GELİR UZMANI
RAMAZAN BİÇER'İN
TRANSFER
FİYATLANDIRMASI
UYGULAMA REHBERİ ADLI
KİTABI ÇIKTI!

Ramazan BİÇER

TÜRMOB YAYINLARI - 365