

VERGİ PUSULASI

Promosyondur. Para ile satılmaz. Sayı: 11 -- Nisan 2025



AZINLIK VAKIFLARINA BAĞLI OKULLARIN VERGİ MUAFİYETİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME: VAKIFLARCA ALINAN BAĞIŞLAR HANGİ DURUMDA İKTİSADİ İŞLETME OLUŞTURABİLİR?



Yabancıların
Türkiye’de KDV’siz
Taşınmaz Edinmeleri
ile Vatandaşlık
Kazanımlarına İlişkin
Yasal Mevzuatların
Benzerlik ve
Farklılıkları

Emre SAVCI

Credit Note ve Debit Note
Belgelerinin Vergi
Mevzuatındaki Yeri ve
Örnek Muhasebe
Kayıtları

Adem YALÇIN
Ceren CANAKCI

Sermaye Şirketlerinin
Kendi Hisse
Senetlerini veya
Ortaklık Paylarını
Satın Alma Nedenleri
ile Konuya İlişkin Kâr
Dağıtım Sayılan
Haller

Ahmet YAVUZ

VERGİ PUSULASI



7.YIL

Maliye Denetim Elemanları Derneği 3 Aylık Yayın

Sahibi	Maliye Denetim Elemanları Derneği Adına Dernek Başkanı Adile ECEMİŞ GÜLEÇ
Genel Yayın Yönetmeni	Oytun YAĞLITEPE - Seda ERKAN
Sorumlu Yazı İşleri Müdürü	İbrahim Anıl SÜTÇÜ
Dış İlişkiler Koordinatörü ve Reklam Sorumlusu	İbrahim Eren ARSLAN
Yayın Kurulu	Şenay OTO Funda ŞAHİN Ayfer KAYACAN Naciye TAŞKESEN Ömer YÜREK Fırat DEMİR Adem YALÇIN Nasuh ERDÖNMEZ Abdullah YEKELER Ertan DERDİYOK Müslüm KAYMAZ
İstanbul Temsilcisi	Ahmet KESKİNSOY
Ankara Temsilcisi	Halit KORKMAZ
İzmir Temsilcisi	Kazım ATİK
Makale Göndermek İçin	yayin@mded.org
Dizgi ve Görsel Tasarım	Oğuz BEYOĞLU
Yayın Satış ve Yazışma Adresi	Rumeli Cad. Matbaacı Osmanbey Sk. Şükraniye Apt. 34 / 6 Şişli - İSTANBUL (212) 909 13 10 yayin@mded.org www.mded.org
Baskı Cilt	Aryan Basım Tanıtım ve Matbaa Hizmetleri San. Tic. Ltd. Şti. Yüzyıl Mah. Mas-Sit Matbaacılar Sitesi 5. Cadde: No: 57-58 Bağcılar / İstanbul - (212) 544 99 06
Yıllık Abone Bedeli	2.000 TL (KDV Dahil)

- Dergimiz 3 AYLIK DERGİ olup, gönderilen makaleler en az 1 tanesi 10 yıl ve üzeri mesleki kıdeme sahip olan 2 okuma komisyonu üyesi tarafından okunmaktadır.
- Okuma komisyonu tarafından uygun görülen makaleler yayın kurulu kararı ile yayımlanmaktadır. Yazım ve yayın kuralları derginin son sayfasında yer almaktadır.
- Vergi Pusulası Dergisinde yer alan yazı, tablo, şekil veya resimlerin telif hakkı Maliye Denetim Elemanları Derneğine aittir. Bir bölümü veya tamamı Dernek Yönetim Kurulu yazılı izni olmaksızın kopyalanamaz ya da bastırılamaz yazılardan alıntı yapıldığında kaynağın belirtilmesi gerekmektedir.
- Vergi Pusulası Dergisinde yayımlanan yazıların bilimsel ve etik sorumluluğu yazarlara aittir. Bu yazılar Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın veya Vergi Denetim Kurulu'nun görüşü olarak değerlendirilemez

VERGİ PUSULASINDA BU AY

İÇİNDEKİLER

- 10 Fırat DEMİR / Vergi Başmüfettişı**
AZINLIK VAKIFLARINA BAĞLI OKULLARIN VERGİ MUAFİYETİ ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME: VAKIFLARCA ALINAN BAĞIŞLAR HANGİ DURUMDA İKTİSADİ İŞLETME OLUŞTURABİLİR?
- 23 Emre SAVCI / Vergi Müfettişı**
YABANCILARIN TÜRKİYE'DE KDV'SİZ TAŞINMAZ EDİNMELERİ İLE VATANDAŞLIK KAZANIMLARINA İLİŞKİN YASAL MEVZUATLARININ BENZERLİK VE FARKLILIKLARI
- 32 Adem YALÇIN / Vergi Müfettişı**
Ceren ÇANAKCI / Vergi Müfettiş Yardımcısı
CREDIT NOTE ve DEBIT NOTE BELGELERİNİN VERGİ MEVZUATINDAKİ YERİ ve ÖRNEK MUHASEBE KAYITLARI
- 48 Ahmet YAVUZ / Vergi Müfettişı**
SERMAYE ŞİRKETLERİNİN KENDİ HİSSE SENETLERİNİ VEYA ORTAKLIK PAYLARINI SATIN ALMA NEDENLERİ İLE KONUYA İLİŞKİN KÂR DAĞITIMI SAYILAN HALLER
- 59 Şeyma GÜLER / Vergi Müfettişı**
7524 NO'LU KANUN KAPSAMINDA UZLAŞMA İLE İLGİLİ YAPILAN DEĞİŞİKLİKLER

- 67 Mehmet Gökay AYKAÇ / Vergi Müfettişi**
TÜRK VERGİ SİSTEMİ VE SÜRDÜRÜLEBİLİR KALKINMA: FIRSATLAR VE GELİŞTİRİLMESİ
GEREKEN YÖNLER
- 76 Sinem YEŞİLDAĞ DEMİR / Vergi Müfettişi**
Osman ÇELİK / Vergi Müfettiş Yardımcısı
DAVA YOLUYLA GEÇMİŞ DÖNEME AİT TAHSİL EDİLEN KİRA GELİRİNİN BEYANI
- 85 Seda ERKAN / Vergi Müfettişi**
TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERE İLİŞKİN
KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ HUSUSLAR
- 94 MEVZUATTAKİ GELİŞMELER**
Kamil SIR / Vergi Müfettişi
- 108 ÖZELGE BÜLTENİ**
Adem YALÇIN / Vergi Müfettişi
Ahmet YAVUZ / Daire Başkan Yardımcısı
- 121 ULUSLARARASI VERGİLENDİRME**
Dr. Adile Ecemiş GÜLEÇ / Vergi Müfettişi

Değerli Okurumuz,

Vergi Pusulası'nın yeni sayısını istifadelerinize sunmaktan kıvanç duyuyoruz.

Dergimizin bu sayısı, alanında uzman kişilerce hazırlanmış 8 adet makale, seçkin özelge bülteni, vergi mevzuatındaki son değişiklikleri ortaya koyan çalışma ve küresel ölçekte vergicilikteki güncel gelişmelerin yer aldığı uluslararası vergilendirme bölümünden müteşekkildir.

Hiç şüphesiz ki vergi, hayatın her alanına temas etmektedir. Makalelerimizde de bu gerçeklikten hareketle geniş bir konu yelpazesi benimsenmiştir. Buna göre ülkemizin çok kültürlü yapısının yansıması olan azınlık vakıflarına yapılan bağışlar; ülke ekonomimizde son yıllarda büyük yer tutan yabancıya konut satışları; bankacılıkta kullanılan muhtelif belge ve uygulamalar; hisse geri satın alımı (buyback) işlemleri; günden güne önemi artan sürdürülebilirlik kavramı; birçok kesimden vatandaşın hayatında son dönemde yer tutan kira ihtilafları ve yabancı kişilere verilen hizmetler vergisel yönleriyle ele alınmış, ayrıca uzlaşma müessesesinde son yapılan değişiklikler ortaya konmuştur.

Dergimizin bu sayısında emeği geçen tüm meslektaşlarımıza teşekkür eder, eserlerin siz değerli okurlarımız için faydalı olmasını temenni ederiz.

**Vergi Pusulası Dergisi
Yayın Kurulu**

TÜRKİYE'DEN YURTDIŞI MUKİMİ KİŞİ VE KURUMLARA VERİLEN HİZMETLERE İLİŞKİN KAZANÇ İSTİSNASINDA ÖZELLİKLİ HUSUSLAR

Seda ERKAN

Vergi Müfettişi

ORCID No 0000-0002-0113-2369

İletişim: seda.erkana@vdk.gov.tr

ÖZET

Ekonomik büyümeye katkı sağlamak, istihdam yaratmak, rekabet gücünü artırmak, belirli sektörlerde yatırımları teşvik etmek amacıyla vergi istisnası, vergi muafiyeti veya vergi sübvansiyonu gibi şekillerde vergi yükü azaltılarak vergi teşvikleri sağlanmakta ve bu şekilde farklı sektörlerde ekonomiye olumlu etkiler yaratılması hedeflenmektedir. Bu kapsamda ekonomik açıdan önemli yere sahip olan girişimcilik ve yurtdışı hizmet ihracının desteklenmesi, nitelikli işgücünün Türkiye’de istihdamının sağlanması maksadıyla 193 sayılı Gelir Vergi Kanununun (GVK)¹ 89. maddesi ve 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun (KVK)² 10. maddesinde düzenleme yapılarak Türkiye’de verilen ve yurt dışında yararlanılan kanunda belirtilen hizmetlere ilişkin kazanç istisnası 15.06.2012 tarihinden itibaren yürürlüğe girmek üzere 6322 sayılı kanunun 9. maddesiyle getirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Dar mükellef, Hizmet, İstisna Kazanç

¹ 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

² 21.06.2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

GİRİŞ

Türkiye’den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlere ilişkin kazanç istisnası 6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ğ bendi ile 15.06.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Kazanç istisnasının uygulanmasına ilişkin şartlar kanun ve 5520 sayılı KVK 1 Seri No’lu Genel Uygulama Tebliğinde³ ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

KVK 10/1-ğ maddesinde Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, işyeri, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunanlara Türkiye’den verilen ve münhasıran yurtdışında yararlanılan mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi ve ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim alanlarında faaliyette bulunan hizmet işletmeleri ile ilgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak eğitim ve sağlık alanında faaliyet gösteren ve Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilere hizmet veren işletmelerin münhasıran bu faaliyetlerden elde ettikleri kazancın %50’sinin indirim konusu yapılması mümkündür. İndirimden yararlanılabilmesi için fatura veya benzeri belgenin yurt dışındaki müşteri adına düzenlenmesi şarttır. 01.01.2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançlara uygulanmak üzere söz konusu faaliyetlerden elde edilen kazançların tamamının indirimden

yararlanılan hesap dönemine ilişkin kurumlar vergisi beyannamesinin verilmesi gereken tarihe kadar Türkiye’ye transfer edilmesi şartıyla indirim oranı %80 olarak uygulanır.

Bu makalede kanunda sayılan ve Türkiye’den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlere ilişkin kazancın ne kadarlık kısmının istisna olduğu, söz konusu faaliyetlerinin yanında başka faaliyetlerin bulunması halinde kazancın nasıl hesaplanacağı, ortak giderlerden ne şekilde pay verilmesi gerektiği, bu faaliyetlere ilişkin kazançların tespiti maksadıyla yasal defterlerde maliyet/giderlerin ayrı hesaplarda izlenmemesi halinde nasıl ve ne şekilde kazancın hesaplanması gerektiğine ilişkin açıklamalar uygulamada sıklıkla karşılaşılan problemler dikkate alınarak örneklerle yapılacaktır.

1.YURTDIŞI HİZMET İHRACINA İLİŞKİN İNDİRİMDEN YARARLANMA ŞARTLARI

1.1.Elde Edilen Kazanç Kanunda Belirtilen Hizmetlere Uygulanır

5520 sayılı KVK’nın 10/1-ğ maddesinde yer alan yurtdışı hizmet ihracına ilişkin kazanç indirimden faydalanılabilmesi için ilgili kazancın aşağıda belirtilen faaliyetlerden elde edilmesi gerekmektedir.

“- Mimarlık, mühendislik, tasarım, yazılım, tıbbi raporlama, muhasebe kaydı tutma, çağrı merkezi, ürün testi, sertifikasyon, veri saklama, veri işleme, veri analizi hizmetleri.

³ 03.04.2007 tarihli ve 26482 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim hizmetleri.

- İlgili bakanlığın izni ve denetimine tabi olarak verilen eğitim ve sağlık hizmetleri. Türkiye’de yerleşmiş olmayan kişilerle, iş yeri, kanuni ve iş merkezi yurt dışında bulunanlara Türkiye’de verilen ve münhasıran yurt dışında yararlanılan mesleki eğitim hizmetleriyle ilgili olarak Maliye Bakanlığınca belirleme yetkisi verilmiş olup ilgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle bu indirimin uygulanmasında mesleki eğitimin kapsamına giren hizmetler aşağıdaki şekilde tespit edilmiştir.

- Planlama, tanıtım, satış, satış sonrası hizmetler, marka yönetimi, finansal yönetim, teknik destek, Ar-Ge, tasarım, dış tedarik, yeni geliştirilen ürünlerin test edilmesi, laboratuvar, araştırma ve analiz,

- Sanayi, turizm, inşaat, tarım, savunma, reklam, internet ve e-ticaret, çevre, sağlık, basın, kültür-sanat, sigorta, enerji, spor ve denizcilik, iç ve dış ticaret, lojistik ve ulaştırma.

Buna göre, yukarıda yer alan alanlarda verilen mesleki eğitim hizmetleri, indirim kapsamında değerlendirilecektir.”⁴

1.2. İndirimden Yararlanacakların Faaliyetleri

Yine 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde ilgili şirketlerin anasözleşmelerinde

esas faaliyet konularının arasında aşağıda sayılan faaliyet konularının bulunması gerekmektedir.

- Mimarlık
- Mühendislik
- Tasarım
- Yazılım
- Tıbbi Raporlama
- Muhasebe Kaydı Tutma
- Çağrı Merkezi
- Ürün Testi
- Sertifikasyon
- Vergi Saklama
- Veri İşleme
- Veri Analizi

- İlgili bakanlıkların görüşü alınmak suretiyle Maliye Bakanlığınca belirlenen mesleki eğitim, eğitim ve sağlık hizmetleri sunmak

İndirimden faydalanılabilmesi için hizmetin Türkiye’den münhasıran yurt dışı mukimi gerçek/tüzel kişilere verilmiş olması ve faturanın söz konusu kişilere kesilmiş olması şarttır. İstisnai bir durum olarak Türkiye ile ikili sosyal güvenlik anlaşması bulunan ülke mukimi gerçek/tüzel kişilere verilen hizmetlerde verilen hizmete ilişkin bedelin ülkemiz Sosyal Güvenlik Kurumu tarafından tahsil edilmesi halinde faturanın

⁴ 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği

Sosyal Güvenlik Kurumu adına düzenlenmesi indirimden faydalanmaya engel değildir. 1 Seri No.lu Kurum Vergisi Genel Tebliğinde verilen hizmetlerin fiilen verilmesi gerektiği bu kapsamda bu alanlarda verilen asistanlık, danışmanlık ve aracılık gibi hizmetlerin indirimden yararlanmasının mümkün olmadığı açıkça belirtilmiştir.

1.3. Kazancın Tamamının Elde Edildiği Hesap Dönemine İlişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesinin Verilmesi Gereken Tarihe Kadar Türkiye'ye Transfer Edilmesi

7491 sayılı kanunla yapılan değişiklikle birlikte 01.01.2023 tarihinden itibaren elde edilen kazançların söz konusu indirimden yararlanabilmesi için Türkiye'ye transfer edilmesi şartı getirilmiştir. Burada dikkat edilmesi gereken husus kazancın tamamının belirtilen sürede Türkiye'ye transfer edilmesi

gerekliliğidir. Kazancın bir kısmının belirtilen süre içerisinde transfer edilmesi diğer kısmının bu süre içerisinde transfer edilememesi halinde kazancın tamamının indirimden yararlanması mümkün bulunmamaktadır.

Örnek 1: Türkiye'de faaliyet gösteren CYD AŞ'nin ana sözleşmesinde esas faaliyet konuları arasında yazılım faaliyeti bulunmaktadır. CYD AŞ 2023 yılında farklı tarihlerde yurtdışı mukimi gerçek kişi A'ya yazılım hizmeti vermiş ve hizmetten yurtdışında faydalanılmıştır. CYD AŞ'nin verdiği hizmetlere ilişkin yurtdışı mukimi A'ya kestiği faturaların tahsilat tarihleri ve tutarları ile ilgili dönemdeki maliyet ve giderlere ilişkin bilgiler aşağıdaki tablolarda yer almaktadır. CYD AŞ gider ve maliyetleri yasal defterlerde ayrı hesaplarda izlememiştir.

Hesap Kodu	2023 Yılı Yazılım Hizmeti	Tutar
600	Proje Bazında Yazılım Hizmeti	10.570.000,00
601	Proje Bazında Yazılım Hizmeti	2.130.000,00
Brüt Satış Toplamı	Yazılım Hizmeti	12.700.000,00

Hesap Kodu	2023 Yılı Yazılım Hizmeti	Tutar
622	Satılan Hizmet Maliyeti	2.300.000,00
631	Pazarlama, Satış ve Dağıtım Giderleri	1.450.000,00
632	Genel Yönetim Giderleri	700.000,00
Toplam Maliyet		4.450.000,00

Sayı	Tahsilat Tarihi	Tutar
1	10.09.2023	500.000,00
2	31.12.2023	630.000,00
3	06.08.2024	1.000.000,00

Yukarıdaki tablolarda görüleceği üzere; 1.000.000,00 TL tutarındaki hizmete ilişkin tahsilat 2023 yılına ilişkin verilmesi gereken beyanname tarihinden sonra tahsil edilmiştir. Bu nedenle

CYD AŞ bu kadarlık kısım için 5520 sayılı KVK'nın 10/1-ğ maddesindeki yurtdışı mukimi olanlara verilen hizmetlere ilişkin indirimde faydalanamayacaktır.

	2023 Yılı Verilen Hizmetlere İlişkin Hasılat	Tutar/Oran
	Yurtdışına Verilen Hizmete İlişkin Hasılat Toplamı	2.130.000,00
A	Yurtdışına Verilen Hizmete İlişkin İndirimden Yararlanacak Hasılat Toplamı	1.130.000,00
B	2023 Yılı Toplam Hasılat	12.700.000,00
A/B	Yurtdışına Verilen Hizmete İlişkin İndirimden Yararlanacak Hasılat Toplamı /Toplam Hasılat	0,09

1.4. Kazancın Tespiti ve İndirim Tutarının Hesaplanması

Beyannamede “Kazancın Bulunması Halinde İndirilecek İstisna ve İndirimler” bölümünde gösterilmek suretiyle indirim konusu yapılacak kazancın tespiti önem arz etmektedir. 1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinden her ne kadar bu kapsamda elde edilen kazançlara ilişkin gider ve maliyetlerin ayrı hesaplarda izlenmesi gerektiğini belirtse de pratikte çok mümkün olmaması dolayısıyla maliyet ve giderlerden pay verilerek kazancın tespit edilebileceğine ilişkin açıklamalar yapılmıştır. Gider/Maliyetlerin ayrı hesaplarda izlenmesi durumunda kazancın tespit edilmesi nispeten daha basitken bunun mümkün olmaması halinde pay verilen gider/maliyetlere ilişkin tebliğdeki açıklamaların dikkate alınması gerekmektedir.

Tebliğde yapılan açıklamalarda gider/maliyetlerden pay verilerek kazancın tespit edilmesi gerektiği durumda indirim konusu

yapılacak faaliyetlerden elde edilen hasılatın toplam hasılatla oranı dikkate alınarak yapılması gerektiği belirtilmiştir. Buna ek olarak müştereken kullanılan makine ve tesisat vb. olması halinde bunların amortismanlarının işte kullanıldıkları gün sayısına oranı dikkate alınarak dağıtım yapılması fakat bunun mümkün olmaması halinde müşterek genel giderlere dahil edilerek kazancın hesaplanmasında yine hasılat/toplam hasılat oranı dikkate alınarak pay verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Örnek 1’de yer alan CYD AŞ’nin yurtdışı mukimi olanlara verdiği hizmete ilişkin kazancın ne kadarlık kısmının indirim konusu yapılabileceğine ilişkin hesaplamalar aşağıdaki tablolarda yer almaktadır.

Yurtdışına verilen hizmetin indirimden yararlanılacak tutarı aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	2023 Yılı Verilen Hizmetlere İlişkin Gider/Maliyet	Tutar/Oran
C	Yurtdışına verilen hizmetin toplam hizmet içindeki payı	0,09
D	Toplam Maliyet	4.450.000,00
C*D=F	Yurtdışına verilen hizmete ilişkin gider/maliyet	395.944,88

Bu durumda yurtdışı mukimi olanlara verilenlere ilişkin hizmetin beyannamede indirim konusu yapılacak tutarı aşağıdaki tabloda görüleceği üzere 587.244,09 TL olmaktadır.

		Tutar/Oran
A	Yurtdışına Verilen Hizmete İlişkin İndirimden Yararlanacak Hasılat Toplamı	1.130.000,00
F	Yurtdışına Verilen Hizmete İlişkin Gider/Maliyet	395.944,88
G	Yurtdışına Verilen Hizmete İlişkin Kazanç	734.055,12
G*%80	İndirimden Yararlanılacak Tutar= Kazanç*%80	587.244,09

1.4.1.Kur Farkları Bulunması Halinde Kazancın Tespiti

1 Seri No.lu Kurumlar Vergisi Tebliğinde bu faaliyetlerden elde edilen kazancın tespitinde esas faaliyeti dışındaki gelirleri ile olağandışı gelirlerinin kazancın tespitinden dikkate alınmasının mümkün olmadığı hususu belirtilmiştir.

Bu durumda ilk akla gelen husus faiz ve kur farkı gelirleri olmaktadır. Tebliğde açık bir şekilde nakitlerin değerlendirilmesi sonucu oluşan faiz gelirleri, kasadaki dövizlerin değerlemesinden kaynaklanan kur farklarının indirim kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği belirtilmiştir. Bu durumda alacakların değerlemesinden kaynaklı kur farkı ve vade farklarının indirimden yararlanması mümkün bulunmaktadır. Bu noktada uygulamada bir takım zorluklar ortaya çıkmaktadır. Örneğin; kur farklarının tamamının (nakitlerin değerlemesinden ve alacakların değerlemesinden kaynaklı) aynı hesaplarda izlenmesi halinde alt hesaplarda değerlemeye ilişkin açıklamalar gösterilerek takip yapılmalıdır. Ayrıca uygulamada çokça

karşılaşılan ve unutulmuş husus ise alacakların değerlemesinden kaynaklı kur farkı/vade farklarına ilişkin tutarın Yurtdışına Verilen Faaliyetlerden Elde Edilen Hasılat/Toplam Hasılat oranında dikkate alınmamasıdır. Bu da kazancın doğru hesaplanmasına ve ileride cezalı vergi tarhiyatlarına sebebiyet vermektedir.

1 Sıra No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde⁵ İhracatla ilgili dönem içinde ortaya çıkan kur farklarının “601- YURT DIŞI SATIŞLAR” hesabına aktarılır şeklinde açıklama yer almaktadır. Fakat uygulamada genellikle 646 Kambiyo Karları hesabında izlenmektedir.

Örnek 1’de yer alan CYD AŞ’nin ilgili dönemde elde ettiği kur farkları bulunmaktadır ve aşağıdaki gibidir. CYD AŞ’nin yasal defterlerinde nakitlerin değerlemesinden kaynaklı ve alacakların değerlemesinden kaynaklı kur farkları ayrı hesaplarda izlenmiş olup detaylı bilgi aşağıdaki gibidir.

⁵ 26.12.1992 Tarih ve 21447 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır

Hesap Kodu	2023 Yılı Kur Gelir ve Giderlerine İlişkin Bilgiler	Tutar
646	Kambiyo Karları	200.000,00
646.1	Kambiyo Karları (10.12.2023 Tahsilat Tarihli Hizmete İlişkin Alacak Değerlemesinden Kaynaklı)	40.000,00
646.2	Kambiyo Karları (31.12.2023 Tahsilat Tarihli Hizmete İlişkin Alacak Değerlemesinden Kaynaklı)	65.000,00
646.3	Kambiyo Karları (Nakdin Değerlemesinden ve 06.08.2024 Tarihli Hizmete İlişkin Alacakların Değerlemesinden Kaynaklı)	95.000,00

Bu durumda yurtdışı mukimlere verilen hizmete ilişkin alacakların değerlemesinden kaynaklı kur farklarının indirim yapılacak kazancın hesaplamasında dikkate alınması mümkündür. Buna göre CYD AŞ'nin yararlanması gereken indirim tutarı aşağıdaki gibi hesaplanacaktır.

A	Yurtdışına Verilen Hizmete İlişkin İndirimden Yararlanacak Hasılat Toplamı	1.130.000,00
H	İndirim Hesabında Dikkate Alınacak Kambiyo Karları	105.000,00
I	İndirimden Yararlanılacak Hasılat Toplamı	1.235.000,00
B	2023 Yılı Toplam Hasılat	12.700.000,00
I/B	İndirimden Yararlanılacak Hasılat Toplamı/Toplam Hasılat	0,10

	2023 Yılı Verilen Hizmetlere İlişkin Gider/Maliyet	Tutar/Oran
C	Yurtdışına verilen hizmetin toplam hizmet içindeki payı	0,10
D	Toplam Maliyet	4.450.000,00
C*D=F	Yurtdışına verilen hizmete ilişkin gider/maliyet	445.000,00

Bu durumda yurtdışı mukimi olanlara verilenlere ilişkin hizmetin beyannamede indirim konusu yapılacak tutarı aşağıdaki tabloda görüleceği üzere 548.000,00 TL olmaktadır.

		Tutar/Oran
A	Yurtdışına Verilen Hizmete İlişkin İndirimden Yararlanacak Hasılat Toplamı	1.130.000,00
F	Yurtdışına Verilen Hizmete İlişkin Gider/Maliyet	445.000,00
G	Yurtdışına Verilen Hizmete İlişkin Kazanç	685.000,00
G*%80	İndirimden Yararlanılacak Tutar= Kazanç* $\frac{A}{F}$ %	548.000,00

1.4.2. Kanunen Kabul Edilmeyen Gider Bulunması Halinde Kazancın Tespiti

Mükellefler tek düzen hesap planına uygun olarak gider/maliyetleri uygun olan hesaplarda izlemektedir. Dönem içinde gerçekleştirilen tüm gider/maliyetler vergi kanunlarına uygun olup olmadığına bakılmaksızın yasal defterlere kaydedilerek muhasebeleştirilir. Fakat söz konusu gider/maliyetler içerisinde kanunen kabul edilmeyenler bulunması halinde nazım hesaplarda izlenerek beyannamede vergi

matrahının hesaplamasında dikkate alınır.

1 Seri No'lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde yapılan açıklamalarda yurtdışı mukimlere verilen hizmetlere ilişkin kazancın indirimden yararlanacak tutarının hesaplanmasında gider/maliyetlerin ayrı hesaplarda izlenmesi, izlenmesinin mümkün olmadığı hallerde ise yurtdışı hasılatın toplam hasılat içindeki payı dikkate alınarak

gider/maliyetlerden pay verilmesi gerektiği belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun⁶ “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlıklı 3’üncü maddesinde “Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.” hükmü yer almaktadır. Bu noktada yurtdışı mukimlerine verilen hizmetlere ilişkin elde edilen kazancın indirimden yararlanılacak tutarının hesaplanmasında dikkate alınan gider/maliyetlerin içinde kanunen kabul edilmeyen giderler bulunması halinde hesaplamada dikkate alınmaması gerektiği görüşündeyiz.

Burada dikkat edilmesi gereken husus indirim tabi kazancın hesaplanmasında dikkate alınan giderler arasında kanunen kabul edilmeyen giderlerin bulunup bulunmadığıdır.

Örneğin bir şirkette ilgili dönem kanunen kabul edilmeyen giderlerin tamamının 689 Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar hesabına kaydedilmesi ve nazım hesaplarda izlenmesi halinde indirim tabi kazanç tutarının hesabında KKEG’nin önemi bulunmamaktadır. Çünkü indirim tabi kazancın hesaplamasında 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliğinde de açıkça belirtildiği üzere diğer olağandışı gelir ve giderlerden pay verilmemesi gerekmektedir.

Buna göre Örnek 1’de yer alan CYD AŞ’nin gider ve maliyetleri arasında Kanunen Kabul Edilmeyen Giderler (KKEG) bulunması halinde aşağıdaki şekilde hesaplama yapılması gerekmektedir.

CYD AŞ’nin Gider/Maliyetleri arasında 40.000,00 TL tutarında KKEG bulunması halinde aşağıdaki şekilde hesaplanacaktır.

	2023 Yılı Verilen Hizmetlere İlişkin Gider/Maliyet	Tutar/Oran
C	Yurtdışına verilen hizmetin toplam hizmet içindeki payı	0,10
	Toplam Maliyet (40.000,00 KKEG)	4.450.000,00
D	KKEG Hariç Maliyet	4.410.000,00
C*D=F	Yurtdışına verilen hizmete ilişkin gider/maliyet	441.000,00

Bu durumda yurtdışı mukimi olanlara verilenlere ilişkin hizmetin beyannamede indirim konusu yapılacak tutarı aşağıdaki tabloda görüleceği üzere 551.200,00 TL olmaktadır.

		Tutar/Oran
A	Yurtdışına Verilen Hizmete İlişkin İndirimden Yararlanacak Hasılat Toplamı	1.130.000,00
F	Yurtdışına Verilen Hizmete İlişkin Gider/Maliyet (40.000,00 KKEG)	441.000,00
G	Yurtdışına Verilen Hizmete İlişkin Kazanç	689.000,00
G*%80	İndirimden Yararlanılacak Tutar= Kazanç*$\frac{80}{100}$	551.200,00

SONUÇ

Makalemizde Türkiye’den yurtdışı mukimi kişi ve kurumlara verilen hizmetlere ilişkin kazanç istisnası 6322 sayılı Kanunla Kurumlar Vergisi Kanununun 10/1-ğ bendi ile 15.06.2012 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe giren kazanç istisnasının hesaplanmasında farklı uygulamalara sebep olan durumlar göz önüne alınarak örneklerle açıklanmıştır. Makalemizde yer alan örneklerde uygulamada sık sık karşılaşılan alacakların değerlemesinden kaynaklı kur farkları ve indirim tabi kazancın hesaplamasında dikkate alınan gider/maliyetlerin içinde kanunen kabul edilmeyen gider bulunması halinde ileride karşılaşılabilecek cezalı tarhiyatlarda muhatap olunmaması için hesaplamanın nasıl yapılması gerektiği değerlendirilmiştir.

KAYNAKÇA

1. 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu
2. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu
3. 1 Seri No’lu Kurumlar Vergisi Genel Tebliği
4. 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu
5. 1 Sıra No’lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği



Gürok Grup 75 Yaşında!

Gürok Grup olarak 1948'den bu yana Türkiye'yi ileriye taşıyan projelerle üretmeye devam ediyoruz.

Yenilikçi ve vizyoner bakış açımızla dünya markaları yaratma hedefiyle çalışıyor, Cumhuriyetimizin 100. yılında 75. yaşımızı kutlarken üretim ve ihracat rekorlarıyla ülkemize değer katıyoruz.

Kültürel mirasımızla gelecek arasında kurduğumuz bağla topluma değer katan projeler üretiyor; yaptığımız her işte dünya, toplum ve insanı odağımıza alarak daha iyi bir gelecek için var gücümüzle çalışıyoruz.

