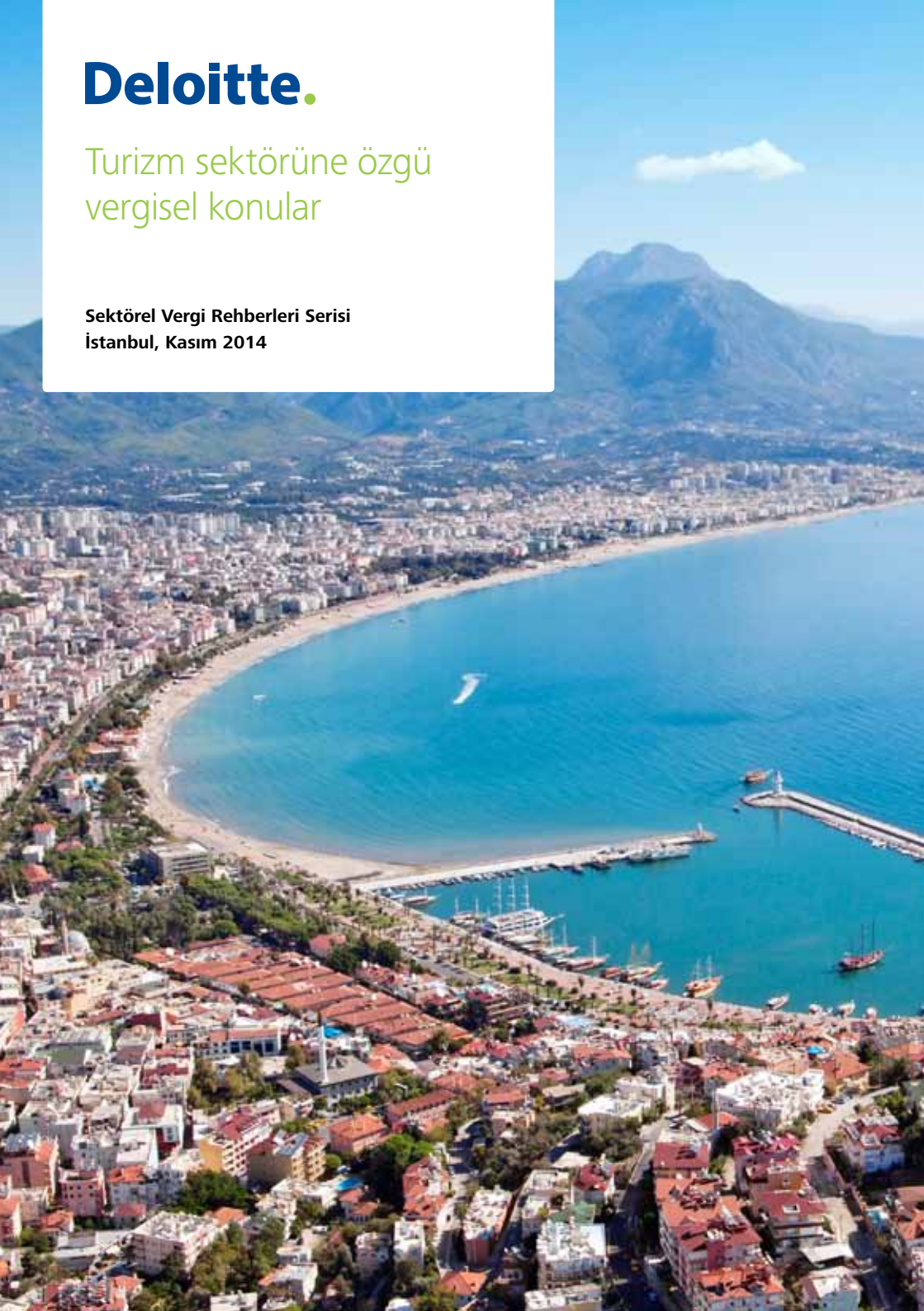


# Deloitte.

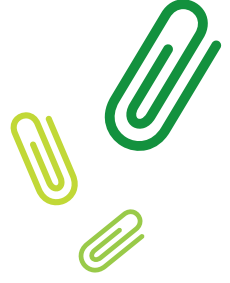
Turizm sektörüne özgü  
vergisel konular

Sektörel Vergi Rehberleri Serisi  
İstanbul, Kasım 2014





# İçindekiler



1. Incoming Turlarda KDV Uygulaması
2. Outgoing Turlarda KDV Uygulaması
3. Turist Rehberlerine Yapılacak Ödemeler
4. Ecrimisil Ödemeleri
5. Altyapı Katılım Payı Ödemeleri
6. Devletten Alınan İntifa Hakkı/Üst Hakkı İçin Yapılan Ödemeler
7. İndirimli Oran KDV İadelerinde ATİK'lere İlişkin Yüklenilen KDV'nin İadesi
8. Rehberlere ve Acente Temsilcilerine Bedelsiz Oda Tahsisi
9. Yurt dışı Reklam ve Katalog Katkı Payı Harcamaları
10. Erken Rezervasyonlarda Tahsil Edilen Avansların Değerlemesi
11. Turistik Mağazalara Verilen Müşteri Bulma/Götürme Hizmetleri Karşılığında Yapılan Ödemelerde Belge Düzeni
12. Otel Yönetim Ücretleri (Otel Yönetiminin Yurt Dışında Mukim Bir Firma Tarafından Yerine Getirilmesi)
13. Bahşışler
14. Rezervasyon İptalleri Dolayısıyla Alınan Paralar
15. Reklamasyon Giderleri
16. Şüpheli Ticari Alacaklar
17. Turizm Sektöründe Amortisman Uygulaması
18. Tedarik Gider Pusulası ve Müstahsil Makbuzu Uygulaması
19. Otellerin Bünyesinde Yer Alan Dükkan ve Mağazaların Kiraya Verilmesi
20. Promosyon Uygulamaları
21. Yurt dışına Yapılan Yönetim ve Franchise Ücreti Ödemeleri
22. Yurt Dışına Ödenen Site Üyelik ve Yazılım Kullanım Bedelleri
23. Mesleki Birliklere Ödenen Aidatlar
24. Esas Faaliyet Konusu Kapsamına Girmeyen Giderler



Dünyada yaratılan milli gelirin %9'unu oluşturan, her 11 çalışandan birini istihdam eden turizm sektörü ülkelerin toplam ihracatı içinde %6'lık payı ile birçok ülkede en önemli ve hatta bazı ülkeler için temel olan bir sektördür. Sektörün sosyal gelişime katkısı ise ayrıca ele alınması gereken çok önemli bir konudur.

Türkiye, turizm sektörüne son otuz yılda önemli yatırımlar yapmış ve 2013 yılında ağırladığı 37,8 milyon turistle dünya sıralamasında 6. sırada, elde edilen 28 milyar ABD Doları hasılat ile de 12. sırada yer almıştır. Özellikle son yıllarda sivil havacılık alanındaki atılım sayesinde yolcu hacminin ve uçuş noktalarının hızı artışı, İstanbul'u önemli bir seyahat hedefi ve aktarma noktası haline getirmiştir. Artık amaç ülkemizin dünya turizm gelirlerindeki sıralamasını da turist sayısındaki başarısına uyumlu bir noktaya taşımak olmalıdır. Yapımı süren üçüncü hava limanı ve İstanbul'un global finans merkezi olma vizyonu çerçevesinde yapılan hazırlıklar turizm sektöründen beklenen katma değerini önemli oranda artacağını açık olarak göstermektedir.

Deloitte öteden beri dünyada Turizm ve Eğlence Sektörüne verdiği önem ve geliştirdiği uzmanlıkla tanınmış bir profesyonel hizmet firmasıdır. Türkiye'nin dünya turizmindeki atılımıyla birlikte biz de Deloitte Türkiye olarak son 10 yılda sektöre dönük hizmetlerimizi çeşitlendirme ve uzmanlığımızı derinleştirme yolunda ilerledik. Konaklama, seyahat, havacılık, yeme-içme, eğlence ve sportif etkinlikler gibi alanlarda, sektörün önde gelen firmalarına yaptığımız sayısız proje ile vergi, denetim ve danışmanlık konularında önemli bir birikime sahip olduk. Dünyadaki diğer Deloitte Ofislerinden öğrendiğimiz sektöre özel yaklaşım ve edindiğimiz tecrübe de bizim en çok faydalandığımız kaynakların başında gelmektedir.

Bu yaklaşım ışığında oluşturduğumuz sistem ve uygulamaları kullanarak müşterilerimizde gerçekleştirdiğimiz denetimlerde, sektördeki vergi uygulamaları açısından önem arz eden birçok hususu tespit ettik. Bu konuda çalışmalar yaptık. Tespit ettiğimiz hususlardan sıklıkla rastladıklarımızı içeren bir kısmını bu rehber aracılığıyla sektör paydaşlarının bilgisine sunmak istedik. Sektörün kendine özgü dinamikleri, mevzuatın da sürekli olarak değişmesi nedeniyle ortaya çıkacak yeni durumları göz önünde bulundurarak ve sizlerden gelecek geri bildirimleri de dikkate alarak belirli dönemlerde rehberi güncellemeyi ve genişletmeyi planlamaktayız.

Çalışmamızın faydalı olması umuduyla iyi okumalar dileriz.

**Ahmet Cangöz**, Turizm ve Eğlence Sektörü Lideri  
**Tufan Teksoy**, Ortak / Vergi, Turizm ve Eğlence Sektörü

# 1 Incoming turlarda KDV uygulaması



Incoming turlarda, yurt içi seyahat acentesi tarafından Türkiye’de sunulan hizmetlerin karşılığı olarak (konaklama, yeme-içme, rehberlik, transfer, ulaşım vb.) yabancı seyahat acentesinden alınan para KDV’ye tabi olacak, sadece yurt içi seyahat acentesinin kendisinde kalan para (kâr, komisyon vb.) KDV’den istisna edilecektir.

Eğer hizmet aracasız olarak turistlere veriliyor ise tüm hizmetlerde olduğu gibi acentenin kendisine kalan para da KDV’ye tabi olacaktır. KDV oranının hizmet oranı ile aynı olması beklenmelidir.



# 2 Outgoing turlarda KDV uygulaması



Yurt dışına paket turu düzenleyen acentenin müşterileri için yurt dışında satın aldığı konaklama, yeme-içme, rehberlik vs. gibi hizmetler kendilerine yurt dışında verildiğinden; yani gerek acente ve gerekse tura katılanlar bu hizmetlerden yurt dışında yararlandıklarından, KDV’ye tabi olmamaktadır.

Öte yandan tura katılanlardan alınan toplam bedelden, yurt dışında yararlanılan hizmet bedelleri (konaklama, yeme içme ve uluslararası taşımacılık kapsamındaki ulaşım) düşüldükten sonra kalan tutar (kâr, komisyon vb.) KDV’ye tabi olmaktadır.

Bu noktada katılımcılar için alınan hizmetlere ilişkin fatura vb. belgelerin mutlaka temin edilmesi gerekmektedir. Aksi takdirde katılımcılardan alınan bedelin tamamının hem KDV’ye hem de gelir/kurumlar vergisine tabi olduğu iddia edilebilecektir.

Diğer taraftan, yurt dışına yapılan yolcu taşımacılığına ait bedelin ayrıca fatura edilmesi veya kesilecek faturada taşımacılık karşılığını teşkil eden bedelin ayrıca gösterilmiş olması halinde, bu bedel 3065 sayılı Kanununun 14. maddesi uyarınca KDV’den istisnadır.

# 3 Turist rehberlerine yapılacak ödemeler

Ödemelerin belgelendirilmesi aşağıdaki şekilde gerçekleşecektir.

- **Gerçek Usulde Vergiye Tabi Olmayan (Vergiden Muaf) Serbest Meslek Erbabı:** Rehberin, Vergi Usul Kanunu 155. maddesinde belirtilen kriterlerden en fazla birini sağlıyor olması gerekmektedir. Bu durumda rehberlere yapılan ödeme gider pusulası ile belgelendirilecektir. Ödeme %20 oranında gelir vergisi kesintisine tabi olmaktadır. Gerçek usulde vergiye tabi olmayan serbest meslek erbabının vermiş olduğu hizmetler KDV'den istisnadır.

- **Gerçek Usulde Vergiye Tabi Serbest Meslek Erbabı:** Bu kapsamda verilen hizmetlere ilişkin ödemeler serbest meslek makbuzu ile belgelendirilecektir. Ödeme %20 oranında gelir vergisi kesintisine ve %18 oranında KDV'ye tabi olacaktır.
- **İşverene Bağlı Olarak Çalışma (Ücret):** Bu durumda rehberlere ödenecek ücret ödemeleri için bordro düzenlenerek gerekli vergi ve diğer yasal (SGK primi vb.) yükümlülükler işveren tarafından yerine getirilecektir.

# 4 Ecrimisil ödemeleri

Vergi kanunları açısından kira mı yoksa tazminat mı olduğu tartışılan ecrimisil ödemelerinin, son zamanlarda verilen özelgelerde "**nitelik olarak kira**" kapsamında değerlendirildiği ve vergi matrahının tespitinde indirim konusu yapılabileceğinin ifade edildiği gözlemlenmektedir.

Ayrıca kamu tarafından geçmiş yılları da içerecek şekilde tahakkuk ettirilen ecrimisil ödemelerinin ödemenin yapıldığı yılda gider yazılabileceğine dair özelgeler de bulunmaktadır. Öte yandan ecrimisil ödemelerine ilişkin tahakkuk eden gecikme zamları Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında olduğundan indirim konusu yapılamaz.

# 5 Altyapı katılım payı ödemeleri



Belediye, İl Özel İdaresi vb. kamu kurumları tarafından gerçekleştirilen ve ilgili turizm tesisinin doğrudan ya da dolaylı olarak faydalandığı alt yapı harcamalarının finansmanına katkı olması açısından Belediye Gelirleri Kanunu ve ilgili turizm mevzuatı kapsamında ödenmesi gereken alt yapı katılım paylarının;

- Mali kazancın tespitinde doğrudan indirim konusu yapılması,

- Amortisman yoluyla itfa edilmesi, (gayrimaddi hak olarak)
- Tesis maliyetine ilave edilmesi, seçeneklerinden hangisi kapsamında değerlendirileceği konusunda idare tarafından verilmiş muhtelif görüşler bulunmaktadır. Bu nedenle yapılan ödemenin hangi kapsamda değerlendirileceğinin tespiti için olaya özgü yaklaşımda bulunulması faydalı olacaktır.



# 6 Devletten alınan intifa hakkı/üst hakkı için yapılan ödemeler

Devletten belirli bir süreliğine alınan araziler, kurulu tesisler üzerinde kurulan üst kullanım hakları karşılığında ödenen bedellerin kayıtlara ne şekilde alınacağına dair üç yaklaşım bulunmaktadır:

- Hakkın kira süresine göre amorti edilmesi
- Hakkın gayri maddi hak olarak değerlendirilip 15 yılda itfa edilmesi (hak süresi 15 yıldan uzunsa)
- Hak bedelinin inşaat maliyetine dahil edilmesi

Bunun yanında üst hakkı tesis edilen arazi üzerinde yapılan binanın özel maliyet mi yoksa bina olarak mı aktifleştirileceği konusu tartışmalıdır. 30 yılı aşkın üst hakkı tesislerinde yapılan binaların sabit kıymet gibi aktifleştirileceğine dair görüşler mevcuttur.

Bunun yanında İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 07.08.2013 tarihli görüşünde kiralık arsa üzerinde inşa edilen ve kira süresinin sonunda bedelsiz arsa sahibine devredilecek (kira müddetince aynı veya nakdi kira ödenmeyecek) işlemde özel maliyet uygulaması kabul edilmemiştir.

- Şirketiniz ile arsa sahibi şahıslar arasında akdedilen sözleşmeye istinaden bina inşa edilmesi için yapılan harcamaların özel maliyet

bedeli olarak dikkate alınması mümkün bulunmayıp, sözleşmeye göre yapılan tesislerin tamamlanıp cins tashiinin yapıldığı veya fiilen kullanılmaya başlandığı tarih itibarıyla, şirketinizce sözleşmeye konu arsa üzerine bina yapılarak söz konusu şahıslara teslim edildiğinin kabul edilmesi,

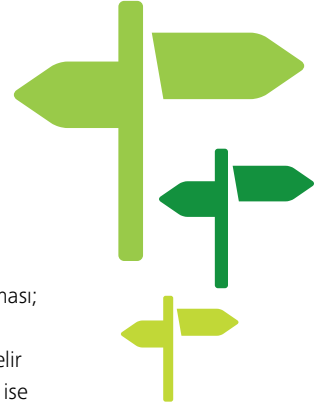
- Sözleşmeye istinaden arsa sahiplerine bina yapım hizmeti verilmek suretiyle inşa edilen bina için yapılan harcamaların emsale uygun belirlenen bir kâr marjı ile arsa sahibi şahıslara fatura edilerek bina yapım hizmeti karşılığı alacak olarak kayıtlara intikal ettirilmesi ve yapım hizmeti nedeniyle oluşan kazancın da kurum kazancına dahil edilerek vergilendirilmesi,
- Şirketiniz ile arsa sahipleri arasında yapılan sözleşme hükümleri dikkate alındığında, sözleşme süresinin sonuna kadar binanın kullanım hakkı şirketinize ait olduğundan şirketiniz tarafından fatura edilen ve alacak olarak kayıtlara intikal ettirilen tutarın, binanın kullanılmaya başlandığı tarihi müteakip, kalan kira süresine bölünmek suretiyle hesaplanan kısmının ilgili yıllar itibarıyla alacak tutarından düşülerek safi kurum kazancının tespitinde Gelir Vergisi Kanununun 40. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendi uyarınca



ilgili yıllar itibariyle kira gideri olarak dikkate alınması,

- Şirketinizce ilgili yıllar itibariyle kira gideri olarak dikkate alınan tutarların arsa sahibi şahıslara hesaben yapılan kira ödemesi olarak kabul edilmek suretiyle bu tutarlar üzerinden Gelir Vergisi Kanununun 94. maddesine

göre gelir vergisi kesintisi yapılması; arsa sahibinin kurumlar vergisi mükellefi veya gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olması halinde ise elde edilen kira gelirleri ilgili dönem kurumlar vergisi veya gelir vergisi beyannamesi ile beyan edileceğinden vergi kesintisi yapılmaması.



# 7 İndirimli oran KDV iadelerinde ATİK'lere ilişkin yüklenilen KDV'nin iadesi

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından düzenlenen 64 Sıra Numaralı KDV Sirküleri ile 14.02.2012 tarihinden sonra gerçekleştirilen otel, motel, pansiyon, tatil köyü ve benzeri konaklama tesislerindeki indirimli orana tabi geceleme ve konaklama hizmetleri nedeniyle yüklenilen ve indirim yoluyla telafi edilemediği için iade olarak talep edilebilecek KDV tutarlarının hesabına, ilgili KDV Genel Tebliğindeki

açıklamalara göre azami iade tutarını aşılmamak kaydıyla amortismanına tabi iktisadi kıymetler nedeniyle yüklenilen vergilerden de pay verilebileceği belirtilmiştir. (Böylelikle ATİK'ten pay sorunu çözülmüştür.)

Öte yandan 14.02.2012 tarihinden önceki dönemde yüklenilen KDV'nin iadesi konusunda dava açılması halinde sonuç alınabileceğine dair görüşler de bulunmaktadır.

# 8 Rehberlere ve acente temsilcilerine bedelsiz oda tahsisi

Otelin tanıtımını yapacak, konaklama ve ziyafet organizasyonları düzenleyebilecek kişiler ile otele müşteri getiren tur operatörlerine ve benzeri kişilere verilen otelin tanıtılmasına yönelik bedelsiz hizmetler, Maliye tarafından denetimlerde eleştiri konusu yapılsa da, Danıştay'ın konu ile ilgili verdiği bir kararda özetle; pazarlama amacıyla verilen ve piyasa teamüllerini aşmayan, bedelsiz hizmetlerin promosyon uygulamasına ilişkin hükümler kapsamında değerlendirilmesi gerektiği ve KDV'ye tabi olmadığı belirtilmiştir.

06.09.2011 tarihli bir özalgede ise;

"acentelerin bordrosunda kayıtlı satış elemanlarına, belirlenen hedefleri geçmeleri halinde bedelsiz olarak verilecek olan hediye çeki vb. menfaatler ciro primi niteliğinde olduğu, dolayısıyla, kurum kazancının tespitinde pazarlama ve satış gideri, acenteler tarafından da gelir olarak dikkate alınması gerektiği, bayiler tarafından çalışanlara verilen bu ürünlerin değeri, ücret bordrosuna dahil edilmek ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin (1) numaralı bendine göre gelir vergisi tevkifatına tabi tutulmak suretiyle aynı Kanun'un 40. maddesinin birinci fıkrasının (1) numaralı bendine göre gider olarak dikkate alınması mümkün bulunduğu" ifade edilmiştir.



# 9 Yurt dışı reklam ve katalog katkı payı harcamaları

Yurt içinde yapılan pazarlama ve reklam harcamalarında olduğu gibi yurt dışında yapılan bu nitelikteki harcamalar da – hizmetin alındığı ülkede mali geçerliliği olan belge ile tevsik edilmesi kaydıyla mali karın tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Yurt dışında ifa edilen reklam ve pazarlama hizmetlerinin hizmet ithali kapsamında sorumlu sıfatıyla KDV'ye

tabi olup olmadığı ise tartışmalı bir konudur.

Maliyenin vermiş olduğu muhtelif özelgelerdeki görüşlerden de hareketle "**hizmet yurt dışında verildiğinden ve hizmetten yurt dışında yararlanıldığından**", KDV'ye tabi bulunmadığı ve sorumlu sıfatıyla KDV beyanı gerekmediği söylenebilir.

## Örnek Özelgeler - 1

03.01.2012 tarihli bir özelve göre;

"yurt dışındaki tur operatörü tarafından katalog düzenlenerek yurt dışında verilen tanıtım ve reklam hizmeti, hizmet yurt dışında yapıldığından ve hizmetten yurt dışında faydalanıldığından KDV'ye tabi tutulmayacaktır. Firma tarafından yurt içi otel ve konaklama

tesislerinin reklamının yapılmasına aracılık edildiğinden, yurt dışındaki tur operatörünün firmaya fatura ettiği tutarların yurt içi otel ve konaklama tesislerine yansıtılması KDV'ye tabi tutulmayacaktır. Firmanın verdiği aracılık hizmeti karşılığında aldığı komisyon tutarı ise genel hükümler çerçevesinde KDV'ye tabi olacaktır."

## Örnek Özelgeler - 2

09.02.2012 tarihli bir özelve göre;

"yurt dışı acenteye yapılan sözleşme ile Türkiye'de bulunan otellerle ilgili yurt dışına reklam verme, katalog gönderme ve yurt dışındaki fuarlarda stand açılması gibi yurt dışında verilen tanıtım ve reklam hizmeti, hizmet yurt dışında yapıldığından ve hizmetten yurt dışında faydalanıldığından KDV'ye tabi bulunmamaktadır. Firma

tarafından yurt içi otel ve konaklama tesislerinin reklamının yapılmasına aracılık edildiğinden, yurt dışındaki firma tarafından firmaya fatura edilen tutarların yurt içi otel ve konaklama tesislerine yansıtılması KDV'ye tabi tutulmayacaktır. Firmanın verdiği aracılık hizmeti karşılığında aldığı komisyon tutarı ise genel hükümler çerçevesinde KDV ye tabi olacaktır."

# 10 Erken rezervasyonlarda tahsil edilen avansların değerlemesi

Avansların değerlemesi konusunda son zamanlarda verilen özelgelerde tek bir görüş etrafında birleşildiği gözlemlenmektedir. Buna göre; ileri tarihte yapılacak mal ve/ veya hizmet ile ilgili yabancı para

cinsinden alınan avanslar borç olarak değerlendirildiğinden değerlemeye tabi tutulması, **değerleme sonucu oluşan kur farklarının mali kazancın tespitinde dikkate alınması** gerektiği vurgulanmaktadır.

# 11 Turistik mağazalara verilen müşteri bulma/ götürme hizmetleri karşılığında yapılan ödemelerde belge düzeni

Sektörde hanuluk olarak da bilinen uygulamada; acente, rehber ve benzeri kişilerce turist kafilelerinin alışveriş etmeleri için belirli dükkanlara götürülmesi karşılığında götürülen yerlerden komisyon alınmaktadır.

Yapılan bu tür aracılık hizmetleri, ticari

bir işletme bünyesinde yapanlardan alınmaktaysa bu komisyonlar için fatura düzenlenmesi gerekmektedir. Söz konusu hizmet genel oranda KDV'ye tabidir ve KDV Uygulama Genel Tebliği'ne göre 9/10 oranında KDV tevkifatı uygulanacaktır.

# 12 Otel yönetim ücretleri (otel yönetiminin yurt dışında mukim bir firma tarafından yerine getirilmesi)

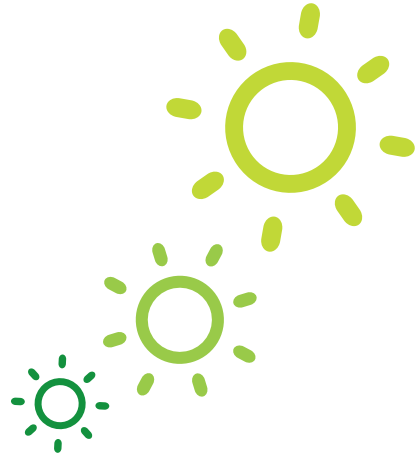


Otel yönetim hizmetinin yurt dışında mukim bir firmanın çalışanları tarafından Türkiye’de ve bizzat ilgili işletme bünyesinde verilmesi durumunda, yurt dışı firmanın mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasındaki serbest meslek kazancı kapsamında ilgili maddedeki sürelerin (183 gün) geçmesi durumunda stopaj yoluyla vergilendirilmesi gerekmektedir. (Serbest

meslek hizmeti niteliğinde olduğu düşünülmektedir.)

Öte yandan yurt dışında mukim yönetim firmasının Türkiye’deki oteli yönetmesi durumunda ise bir işyeri oluşacağı iddiaları da söz konusu olacaktır.

Bu durumda dar mükellef kurumun Türkiye’de elde ettiği kazanç üzerinden vergilenmesi gerekecektir. (Ticari kazanç olarak düşünülmektedir ve işyeri oluşturmaktadır.)



# 13 Bahşışler



- "Bahşışın faturadaki hizmet bedeline eklenerek turistik tesise ödenmesi durumunda verilen bahşış genel oranda KDV'ye tabi olacaktır. Ayrıca müşteriiden alınan bahşış tutarı personele ödenirken ilgili ödeme ücret olarak değerlendirilecek, yasal kesintiler yapıldıktan sonra personele ödenecektir." (02.08.2013 tarihli mukteza)
- "Teslim ve hizmet bedelinden ayrı olarak müşterileriniz tarafından bir memnuniyet ifadesi olarak ya da örf ve adet gereği bahşış kutularına nakit

olarak bırakılan bahşışler, herhangi bir teslim ya da hizmet bedeli olarak düşünölemeyeceğinden KDV ye tabi bulunmamaktadır. Ancak, otelinizde konaklayan turist gruplarını gönderen firmalardan, otel konaklama bedeli ile otelde yapılan hizmetlere ilave olarak tahsil edilen bahşış bedelleri de yapılan teslim ya da ifa edilen hizmetin matrahına dahil bir unsur olup Kanununun 24/c maddesi gereğince KDV matrahına dahil edilmesi gerekmektedir." (09.08.2012 tarihli mukteza)

# 14 Rezervasyon iptalleri dolayısıyla alınan paralar

Bu kapsamda alınan bedeller iki türe ayrılmaktadır.

**No-Show Bedeli:** Vergisel anlamda No-Show bedeli ile hizmetin gerçekten verilmiş olması durumunda tahsil edilecek hizmet bedeli arasında bir fark bulunmamaktadır. Dolayısıyla kesilecek No-Show faturasında eğer konaklama ile ilgiliye konaklama hizmetinin tabi olduğu KDV oranı, bir organizasyon ile

ilgiliye de organizasyon hizmetinin tabi olduğu KDV oranı uygulanacaktır.

**Cancellation Fee (İptal Bedeli):** İptal bedeli olarak tahsil edilen tutarların (sözleşmede bununla ilgili bir hüküm olması önem arz etmektedir.) tazminat kapsamında değerlendirileceği ve bu nedenle KDV'ye tabi olmayacağına dair görüşler bulunmaktadır.

# 15 Reklamasyon giderleri



Yurt dışında mukim turistlere yurt içinde konakladıkları otellerde verilen hizmetlerin kendilerine vaat edilen nitelikte olmaması halinde, ödedikleri bedelin tamamını veya bir kısmını yurt dışındaki seyahat acentesinden geri almaları sonucu oluşan reklamasyon bedelinin yurt içindeki seyahat acentesi tarafından otellere fatura edilmesi işleminin KDV'ye tabi olup olmadığı konusundaki görüşler iki başlıkta toplanmaktadır.

Birinci görüşe göre yapılan ödeme **tazminat** niteliğindedir ve KDV'nin konusuna girmemektedir.

İkinci görüşe göre de yapılan ödeme **iade** niteliğindedir ve satış işlemi KDV'ye tabi ise iade edilen tutara isabet eden KDV'nin iç yüzde yöntemiyle tespit edilerek indirim konusu yapılabileceği şeklindedir.



# 16 Şüpheli ticari alacaklar



## Yurt dışı alacaklar – Örnek özelge 1

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 04.04.2011 tarihli bir özelgede;

"yurt dışı alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için, ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerektiği, yurt dışı

alacakların dönem sonunda değerlemesi nedeniyle oluşacak kur farkları da asıl alacağın akıbetine tabi olduğundan, asıl alacak şüpheli hale geldikten sonra bu alacağa bağlı olarak oluşan kur farkları için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunduğu belirtilmektedir."

## Yurt dışı alacaklar – Örnek özelge 2

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 21.06.2012 tarihli özelgede;

"alacağın tahsili güçlüğünün, objektif olarak inandırıcı belgelerle ortaya konulması, şüpheli alacak uygulaması açısından ikinci önemli şart olup kanun koyucu şüpheli hale geldiği ileri sürülen alacağın, ciddi olarak takip edildiğinin yargıdan veya icra organlarından alınacak belgelerle tevsikini öngörmüştür. Yurt dışından

olan alacakların şüpheli hale geldiğinin ispatlanabilmesi için ticari iş yapılan firmanın mukim olduğu ülkenin mahkemelerinde dava açılması veya icra takibinde bulunulması gerekmektedir. Yurt dışından olan alacakların dönem sonunda değerlemesi nedeniyle oluşacak kur farkları da asıl alacağın akıbetine tabi olduğundan asıl alacak şüpheli hale geldikten sonra bu alacağa bağlı olarak oluşan kur farkları için de şüpheli alacak karşılığı ayrılması mümkün bulunmaktadır."

## Verilen avanslar – Örnek özelge

Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı tarafından verilen 23.08.2011 tarihli bir özelgede;

"hizmet alımı gerçekleşmeden verilen ve tahsil edilemeyen avansların ticari faaliyetin devamı için yapıldığından hareketle, ticari bir alacak olarak sayıldığı bu nedenle de VUK'un 323. maddesinde belirtilen diğer şartların

sağlanması halinde icra takibine başlanılan yıl karşılık ayrılabilceği belirtilmiştir.

Öte yandan denetimlerde, firma tarafından hasılat olarak kayıtlara alınmamış alacaklar için ayrılan şüpheli ticari alacak karşılıklarının kabul edilmediğine de şahit olunmaktadır."



# 17 Turizm sektöründe amortisman uygulaması

Sektöre özel amortisman tabii iktisadi kıymetlere ilişkin faydalı ömür ve amortisman oranları genel olarak aşağıdaki tabloda yer almaktadır. Bununla birlikte her sektörde kullanılabilen genel nitelikteki iktisadi kıymetlerin (taşıt, buzdolabı, bilgisayar vb.) faydalı ömürlerinin ilgili VUK tebliğlerindeki tablonun 1-6 numaralı bölümlerindeki sürelerle göre tespiti gerekmektedir.

Örnek vermek gerekirse otel için alınan bilgisayarın faydalı ömür süresi, aşağıda 58. sırada belirtilen beş yıl değil de tablonun 4.1 sırasındaki dört yıl olarak dikkate alınmalıdır.

Uygulamada 1-6 numaralı bölümlere girmeyen ve sektöre özgü iktisadi kıymetlerin faydalı ömürlerinin tespitinde 58. ve 59. maddelerden hangisinin kapsamına girdiği konusunda tereddütler oluşabilmektedir. Bu tereddütlerin giderilmesi için verilen özelgelere belirtilen ayırım; eğer iktisadi kıymet turizm işletme belgesi sahibi bir işletme tarafından satın alındıysa 59. ve alt maddelerin; bu belgeye sahip olmayan bir işletme tarafından satın alınmışsa da 58. maddenin uygulanması şeklindedir. Öte yandan büyük tutarlı alımlarda konuyla ilgili özelge talep edilmesi faydalı olacaktır.

Amortisman Tabii İktisadi Kıymetler		Faydalı Omür (Yıl)	Normal Amortisman Oranı
58.	Konaklama işletmeleri ile lokanta-gazino, kahvehane, kırathane, pavyon, kır bahçesi, pastane, bar ve emsali umumî istirahat ve toplantı yerlerinde kullanılan iktisadi kıymetler	5	%20,00
58.1.	Reklam panoları ve billboardlar		
58.1.1.	Işıklı	5	%20,00
58.1.2.	Işıksız	10	%10,00
58.2.	Mafsallı tenteler	2	%50,00
59.	Turistik tesisler ve eğlence faaliyetleri		
59.	Turistik tesisler ve eğlence faaliyetleri	10	10,00%
59.1.	Turistik tesislerde kullanılan porselen veya camdan yapılmış (Kristal hariç) her nevi mutfak ve servis takım ve malzemeleri	4	%25,00
59.2.	Turistik tesislerde kullanılan el, yüz ve banyo havluları, yatak çarşafı ve yastık kılıfları, masa örtüleri, plato ve her nevi peçeteler ve benzerleri	2	%50,00
59.3.	Turizm Sektöründe Kullanılan Özel Araç-Gereçler: Deniz spor malzemeleri ve araçları (Bot, katamaran, sürat teknesi ve bunların motorları, jet ski, şişme deniz sporu oyun aletleri, parasailing v.b. ), kış spor malzemeleri, (Kayak ayakkabısı, kar motoru v.b.), golf aracı, kongre-konferans organizasyon ekipmanları (Ses sistemleri, projeksiyon cihazı v.b.), müzik aletleri (Piyano v.b.)	3	%33,33
59.4.	Eğlence ve Spor Aktiviteleri: Bowling salonları, bilardo salonları, havuzlar, plajlar, aquaparklar, lunaparklar, panyayı alanları, sirkler, sergi alanları, tiyatrolar, konser alanları, stadyumlar ve minyatür golf sahaları, yamaç paraşütü alanları ve bunların benzerleri gibi işletme yada tesislerin işletilmesi yada ilgili hizmetlerin verilmesi sırasında giriş ücreti veya parayla yapılan ödemeler karşılığında eğlence hizmetlerinin gerçekleştirildiği yerlerde kullanılan iktisadi kıymetler	10	%10,00
59.4.1.	Spor, fitness ve rekreasyon faaliyetlerinde ve spor salonlarında kullanılan iktisadi kıymetler	10	10,00%
59.5.	Toplu yemek üretiminde kullanılan iktisadi kıymetler	10	10,00%

# 18 Tedarik gider pusulası ve müstahsil makbuzu uygulaması

İşletmelerin çiftçilerden aldıkları tarımsal ürünler için müstahsil makbuzu düzenlemesi gerekmektedir.

Yapılan ödemeler üzerinden de:

- Ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınan
  - zirai mahsuller için %2,
  - hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için %1
- Ticaret borsalarında tescil ettirilmeden satın alınan

- zirai mahsuller için %4,
- hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için %2 oranında gelir vergisi kesintisi yapılmalıdır.

Ayrıca müstahsil makbuzunda yer alan tutar üzerinden, eğer satıcı çiftinin SGK borcu varsa, SGK prim borcuna mahsuben ve bu tutarı aşmamak üzere %2 oranında sosyal güvenlik kesintisi yapılmalıdır.

# 19 Otellerin bünyesinde yer alan dükkan ve mağazaların kiraya verilmesi



Otellerin bünyelerinde yer alan dükkan ve mağazaların kiraya verilmesi durumunda kiralamaya ilişkin emsale uygun bir kira bedelinin belirlenmesi ve buna uygun olarak döneminde fatura kesilmesi gerekmektedir. Kira bedelinin tespiti ve faturalama döneminin teyidi açısından kiralama işleminin bir sözleşmeye dayandırılması faydalı olacaktır.

Ayrıca, otel/tesis bünyesinde faaliyet gösterecek işletmeler ayrı bir işyeri sayıldığından ileride bu işletmelerin yaşayacağı yasal problemler nedeniyle mülk sahibinin de sorun yaşamaması açısından bu işletmelerin vergi dairesine işyeri bildirimlerini yaptığı, çalışan personelinin sigortalı olarak bildirildiğinin takip edilmesini önermekteyiz.

# 20 Promosyon uygulamaları

Oteller, pazarlama amaçlı müşteri sadakat programlarını (loyalty) uygulamaya koymaktadırlar. Bu kapsamda verilen promosyonlar, KDV Genel Uygulama Tebliği kapsamında KDV'ye konu olmazlar. Ayrıca promosyonlar ile ilgili yapılan harcamalar da mali kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Promosyon mallarla ilgili olarak yüklenilen ve "indirilecek KDV" hesabına alınmış olan KDV'den, satışı yapılan malın tabi olduğu orana isabet eden kısım dışındaki tutar, promosyon malın teslim döneminde "indirilecek KDV" hesabından çıkarılarak veya "İlave Edilecek KDV" satırına dahil edilerek beyan edilir ve gider hesaplarına intikal ettirilir.



# 21 Yurt dışına yapılan yönetim ve franchise ücreti ödemeleri

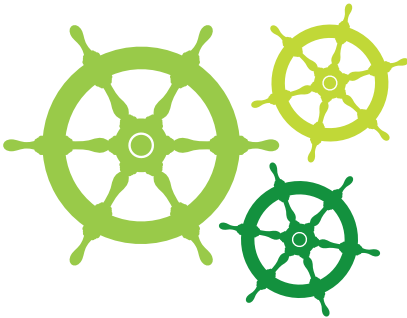
Özellikle global zincir otellerle yapılan franchise ya da yönetim anlaşması kapsamında genellikle zincir otelin yurt dışında mukim yönetim ve/veya isim hakkına sahip şirketine yapılan isim hakları ve yönetim ücretleri mali kazancın tespitinde indirim konusu yapılabilir.

Bu kapsamdaki ödemelerin genel oranda sorumlu sifasıyla KDV'ye tabi olduğu konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Ayrıca isim hakkının kullanılmasını da içeren franchise ödemeleri gayrimaddi hak kapsamında değerlendirilerek ödemenin yapılacağı kurumun mukimi olduğu ülke ile Türkiye arasında imzalanan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının ilgili maddesinde belirlenen oranda stopaja tabi olması gerekmektedir.

Yönetim ücreti ödemelerinin stopaja (GM Hak veya SMK) tabi olup olmadığı konusunda farklı görüşler olmakla birlikte inceleme elemanlarının zaman zaman görüşü, ilgili hizmet içeriğinde bir know-how transferi söz konusu olduğu ve bu ödemelerin de gayri maddi hak kapsamında değerlendirilip stopaja tabi tutulması gerektiği şeklindedir.

Ayrıca bu kapsamda yapılan ödemeler transfer fiyatlandırması hükümleri kapsamında ayrıca analiz edilmelidir.

- Hizmetin fiilen sağlanıp sağlanmadığı
- Hizmeti alan kişinin ilgili hizmete ihtiyacı olup olmadığı, onun ticari konumunu güçlendirip güçlendirmedığı, (yarar testi)
- Bedelin emsaline uygun olup olmadığı.



# 22 Yurt dışına ödenen site üyelik ve yazılım kullanım bedelleri

Turizm işletmeleri tarafından özellikle yurt dışından hizmet veren rezervasyon vb. siteleri için yapılan üyelik ödemeleri ile yurt dışında mukim firmalara yazılım kullanımı için yapılan ödemeler idare tarafından genellikle gayri maddi hak kapsamında değerlendirilmekte ve stopaja tabi tutulması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca ödenen brüt

tutarı üzerinden %18 oranında sorumlu sıfatıyla KDV hesaplanması gerekmektedir. Ancak ticari kazanç olarak da değerlendirilmesi mümkündür.

Bunun yanında otel içinde dinlenen müzik ve sergilenen görseller için yurt dışına ödenen telif benzeri ödemelerin de gayrimaddi hak olarak değerlendirilmesi mümkündür.



# 23 Mesleki birliklere ödenen aidatlar



Turizm işletmeleri özellikle pazarlama faaliyetleri kapsamında birçok mesleki örgüt, birlik, sosyal kurum ya da derneklere üye olmakta ve buralara gerek aidat gerekse de bağış kapsamında ödemeler yapabilmektedir.

Mali idarenin görüşü, her ne kadar yapılan ödemeler ticari faaliyetlerinin gelişmesi için olsa da kanunen üyelik zorunluluğu olmayan mesleki örgütlere yapılan aidat ödemelerinin indiriminin mümkün olmadığı yönündedir.

# 24 Esas faaliyet konusu kapsamına girmeyen giderler

İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığının 08.04.2014 tarihli bir özelgesinde;  
"otel işletmeciliği sektöründe faaliyet gösteren şirket ile aynı şirketin enerji üretimi yapan iştiraki arasındaki ulaşımın

sağlanması için satın alınan helikoptere ilişkin giderlerin (amortisman, bakım ve onarım, yakıt vb.) ve buna ilişkin ödenen KDV'nin, şirketin esas faaliyet konusu ile ilgili olmaması nedeniyle indirim konusu yapılamayacağı" belirtilmiştir.



## Daha fazla bilgi için

### Ahmet Cangöz

Ortak  
Vergi Hizmetleri Lideri  
Turizm ve Eğlence Sektörü Lideri  
acangoz@deloitte.com

### Tufan Teksoy

Ortak, Vergi Hizmetleri  
Turizm ve Eğlence Sektörü  
tteksoy@deloitte.com

### Turgay Arbak

Kıdemli Müdür, Vergi Hizmetleri  
Turizm ve Eğlence Sektörü  
tarbak@deloitte.com

### R. Yaşar Durusoy

Ortak, Vergi Hizmetleri  
Sektörel Vergi Rehberleri Program Koordinatörü  
ydurusoy@deloitte.com

## Deloitte Türkiye

### İstanbul Ofisi

Deloitte Values House  
Maslak No1  
34398  
İstanbul  
+90 (212) 366 60 00

### Ankara Ofisi

Armada İş Merkezi  
A Blok Kat:7 No:8  
Söğütözü, Ankara  
06510  
+90 (312) 295 47 00

### İzmir Ofisi

Punta Plaza 1456 Sok.  
No:10/1 Kat:12  
Daire:14 - 15  
Alsancak, İzmir  
+90 (232) 464 70 64

### Bursa Ofisi

Zeno Center İş Merkezi  
Odonluk Mah. Kale Cad.  
No:10 d  
Nilüfer, Bursa  
+90 (224) 324 25 00

### Çukurova Ofisi

Günep Panorama İş Merkezi  
Reşatbey Mah. Türkkuşu Cad.  
Bina No:1 B Blok Kat:7  
Seyhan, Adana  
+90 (322) 237 11 00



[www.deloitte.com.tr](http://www.deloitte.com.tr)

Deloitte, denetim, vergi, danışmanlık ve kurumsal finansman alanlarında, birçok farklı endüstride faaliyet gösteren özel ve kamu sektörü müşterilerine hizmet sunmaktadır. Dünya çapında farklı bölgelerde 150'den fazla ülkede yer alan global üye firma ağı ile Deloitte, müşterilerinin iş dünyasında karşılaştıkları zorlukları aşmalarına destek olmak ve başarılarına katkıda bulunmak amacıyla dünya standartlarında yüksek kaliteli hizmetler sunmaktadır. Deloitte, 200.000'i aşan uzman kadrosu ile kendini mükemmelliğin standardı olmaya adanmıştır.

Deloitte; İngiltere mevzuatına göre kurulmuş olan Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL") şirketini, üye firma ağındaki şirketlerden ve ilişkili tüzel kişiliklerden bir veya birden fazlasını ifade etmektedir. DTTL ve her bir üye firma ayrı ve bağımsız birer tüzel kişiliktir. DTTL ("Deloitte Global" olarak da anılmaktadır) müşterilere hizmet sunmamaktadır. DTTL ve üye firmalarının yasal yapısının detaylı açıklaması [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about) adresinde yer almaktadır.

Bu belgede yer alan bilgiler sadece genel bilgilendirme amaçlıdır ve Deloitte Touche Tohmatsu Limited, onun üye firmaları veya ilişkili kuruluşları (bütün olarak Deloitte Network) tarafından profesyonel bağlamda herhangi bir tavsiye veya hizmet sunmayı amaçlamamaktadır. Deloitte Network bünyesinde bulunan hiçbir kuruluş, bu belgede yer alan bilgilerin üçüncü kişiler tarafından kullanılması sonucunda ortaya çıkabilecek zarar veya ziyandan sorumlu değildir.

© 2014. Daha fazla bilgi için Deloitte Türkiye (Deloitte Touche Tohmatsu Limited üye şirketi) ile iletişime geçiniz.