



2015/3.DÖNEM

YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK SINAVLARI

GELİR ÜZERİNDEN ALINAN VERGİLER

28 Kasım 2015-Cumartesi 17:00

SORULAR

SORU 1) Türkiye’de mukim Bay(A)’nın, **2014** yılında elde ettiği gelir ve iratlar ile bazı faaliyet ve işlemleri aşağıdaki gibidir:

1-Bay(A), İstanbul’da mobilya imalatı ve ticareti faaliyeti ile iştirak eden (A-Z) Adi Ortaklığın %50 ortağı olup, sözkonusu adi ortaklığın 2014 yılı karı 1.000.000TL’dir.

2-(A-Z) Adi Ortaklığı, 24.04.2003 tarihinden önce yaptığı müracaata istinaden düzenlenen yatırım teşvik belgesi kapsamında yatırım harcamaları gerçekleştirmiş olup, bu harcamalar nedeniyle hak ettiği ancak, 2013 yılında kazancın yetersiz olması nedeniyle indirim konusu yapamayıp 2014 yılına devreden yatırım tutarı 100.000TL’dir.

3-Bay(A), Balıkesir/Gönen’de bulunan 160 dönüm arazisinde çeltik, 120 dönüm arazisinde soğan ve 100 dönüm arazisinde ise karpuz ekim-dikim faaliyetinde bulunmuştur. 120.000TL gider yaptığı çeltikten 200.000TL hasılat, 20.000TL gider yaptığı soğandan 40.000TL hasılat ve 30.000TL gider yaptığı karpuzdan 50.000TL hasılat elde etmiştir.

4- Bay(A), İstanbul’da bir adet dairesini Ocak/2013 ayında Bay(C)’ye aylık 2.000TL’na kiraya vermiş, ancak Bay(C), Kasım/2013-Şubat/2014 ayları toplam 4 ay kira bedeli olan 8.000TL’ni ödememiştir. Bay(A), daireyi Mart/2014’ten itibaren Bay(D)’ye aylık 2.500TL’ye kiraya vermiş, ödenmeyen kira bedeli için ise Bay(C) aleyhine mahkemeye başvurmuştur. Mahkeme, kira bedeli olan 8.000TL ile 2.000TL faizinin ödenmesine Kasım/2014 ayında karar vermiş, bunun üzerine Bay(C) de, Kasım/2014 ayında kira ve faizin toplamı olan 10.000TL tutarında senet düzenleyerek Bay(A)’ya vermiştir. Bay(A), da sözkonusu senedi borçlu olduğu Bay(F)’ye Ocak/2015 ayında ciro etmiştir.

5-Bay(A), kanuni ve iş merkezi İngiltere’de bulunan (B) Company şirketine ait hisse senetlerinden 1.000 Sterlin kar payı elde etmiş, bu geliri üzerinden İngiltere’de herhangi bir vergi ödememiştir.

6-Bay(A), banka ve aracı kurum olmaksızın satın aldığı ve Borsa İstanbul’da (BİST) işlem görmeyen (C) A.Ş.’ne ait hisse senetlerini, 12.02.2014 tarihinde 80.000TL’na almış, 13.12.2014 tarihinde 60.000TL’na satmıştır.

7-Bay(A), açılan bir mobilya alım ihalesine iştirak edilmemesi karşılığında rakip şirketten 100.000TL almıştır.

8-Bay(A), Türkiye’de kain ve merkezi Türkiye’de olan bir sigorta şirketi nezdinde akdedilen sigorta sözleşmeleri ile kendisi adına 10.000TL hayat sigortası primi, eşi adına 12.000TL sağlık sigortası primi ödemiştir. Ayrıca, devlet üniversitesinde yüksek lisans yapan oğlu için ise 3.000TL üniversiteye ödemedede bulunmuştur.

1



TÜRMÖB

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

VERİLER:

- 1-Asgari ücretin 2014 yılı yıllık toplamını 13.000TL olarak alınız.
 - 2-Hesaplamalarınızda 1Sterlin=4,00TL olarak dikkate alınız.
 - 3-Yeniden değerlendirme oranını %10 alınız.
 - 4-İşletme büyüklüğü ölçülerini; çeltik için toplam 300 dönüm, soğan için toplam 200 dönüm ve karpuz için toplam 300 dönüm olarak dikkate alınız.
 - 5-Kira geliri için götürü gider usulü seçilmiş ve 2014 yılı istisna tutarı 3.300TL'dir.
 - 6-Ocak/2014 Yİ-ÜFE endeksi 229.10 ve Kasım/2014 Yİ-ÜFE endeksi 237.65'dir.
 - 7-Hesaplamanızda, çifte vergilemeyi önleme anlaşması ile KDV olmadığını varsayınız.
 - 8-Yıl içinde ödenen geçici vergi tutarı 30.000TL, toplam tevkifat tutarı ise 20.000TL'dir.
 - 9-Devlet üniversitesinin kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmamaktadır.
 - 10-GV tarifesine göre, 2014 yılı gelirin;

11.000TL'ye kadar	%15
27.000TL'nin 11.000TL'si için 1.650TL, fazlası	%20
60.000TL'nin 27.000TL'si için 4.850TL, fazlası	%27
60.000TL'den fazlasının 60.000TL'si için 13.760TL, fazlası	%35
- oranında gelir vergisi hesaplanacak

İSTENİLENLER:

Bay(A)'nın, 2014 yılındaki faaliyet ve işlemleri nedeniyle elde ettiği gelir ve harcamaları, Gelir Vergisi Kanunu (GVK) ve ilgili mevzuat uyarınca değerlendirip, hangi tür gelir yada kazanç kapsamına gireceğini, gelir vergisi hesaplamasında dikkate alınıp alınmayacağını, gelir vergisi beyannamesine dahil edilip edilmeyeceğini yasal dayanakları ile belirtiniz. Bay(A)'nın yıllık gelir vergisi beyannamesi vermesi gerekiyorsa, gelir vergisi beyannamesindeki düzene göre, beyannamesini düzenleyiniz ve ödeyeceği gelir vergisini hesaplayınız. **(25 Puan)**

SORU 2- Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunan (C) A.Ş., inşaat makineleri imalatı ve inşaat işi ile iştigal etmekte olup, 2014 hesap dönemi yurtiçi ve yurtdışı faaliyetlerinden elde etmiş olduğu ticari bilanço karı 10.000.000TL olup, şirketin hesap dönemi içinde gerçekleştirdiği işlemlere ilişkin bilgiler aşağıdaki gibidir:

1-(C) A.Ş., Makedonya'da yapılacak bir otoyol inşaatı işi ile ilgili olarak sözkonusu ülkenin mevzuatına göre zorunlu olarak kurulan, ana sözleşmesinde bahsekonu otoyol inşaat işi için kurulduğu belirtilen ve fiilen sadece bu işle uğraşan (Z) A.Ş.'ne %40 oranında ortak olmuştur. (Z) A.Ş. sözkonusu otoyol inşaatını 2014 yılında tamamlamış, işin sonunda ise 5.000.000TL kar elde etmiştir.

2-(C) A.Ş., 10.10.2012 tarihinde yönetim binası olarak kullanmak üzere 100.000TL'na bir bina satın almış, bina aynı tarihte tapu siciline kaydedilmiş ancak, daha sonra sehven aktife kaydedilmediği fark edilerek 31.12.2012 tarihinde aktife kaydedilmiştir. Sözkonusu yönetim binası 12.12.2014 tarihinde 150.000TL bedelle satılmıştır.



TÜRMÖB

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

3-(C) A.Ş., EXPO 2016 Antalya Ajansına makbuz karşılığında 50.000TL nakdi, 80.000TL'lik aynı bağışta bulunmuş, bağışların tamamı gider olarak, ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınmıştır.

4(C) A.Ş., 2009 yılı için 6111 sayılı Kanuna göre, matrah artırımında ve şirkette mevcut olup kayıtlarda yeralmayan yönetim binasında kullandığı bazı demirbaşlara ilişkin olarak ta bildirimde bulunmuştur. Şirketin, 2009 yılına ait zararı 400.000TL olup, bu zararın tamamı 2014 yılına devretmiştir. Ayrıca şirket, bildirimde bulunduğu demirbaşlar için 2014 yılında 50.000TL amortisman ayırarak sonuç hesaplarına gider olarak kaydetmiştir.

5-(C) A.Ş., inşaat işinde kullandığı ve aktifine kayıtlı kule vinci, Gürcü inşaat şirketi tarafından Tiflis'te (Gürcistan) yapılan konut inşaatında kullanılmak üzere, sözkonusu şirkete 4 aylık süre için 100.000\$ karşılığı kiralık olarak vermiş, bu gelir üzerinden Gürcistan'da 15.000\$ vergi ödemiş, sözkonusu kazancı döviz olarak 2014 yılında Türkiye'ye getirmiş ve sonuç hesaplarına intikal ettirmiştir.(1\$=2,80TL olarak dikkate alınız.)

6-(C) A.Ş., depo olarak kullanmak üzere 12.12.2013 tarihinde 140.000TL'na satın alarak aktifine kaydettiği binayı, (Z) Bankasından aldığı 100.000TL krediye teminat olarak vermiş ve bina üzerine ipotek tesis edilmiştir. Şirket, kısa süreli finansal sıkıntı nedeniyle bu borcu ödeyememiş ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu hükümlerine göre borç, faiz dahil 120.000TL olarak takibatı yapılmış ve depo 12.12.2014 tarihinde 240.000TL bedelle sözkonusu bankaya satılmıştır

7-(C) A.Ş. ile (G) A.Ş. arasında %50'şer paylı bir iş ortaklığı kurulmuş, sözkonusu iş ortaklığı kurumlar vergisine tabi olmayı seçmiş ve iş bitiminde 1.000.000TL zarar etmiştir.

8-(C) A.Ş., Avrupa Birliği organlarıyla akdedilen anlaşmalar kapsamında gerçekleştirilen bir projede yer almış, bu kapsamda Ocak/2014 ayında şirkete 300.000Avro hibe edilmiştir. Şirket sözkonusu tutarı, özel bir fon hesabında tutmuş ve proje Aralık/2014 ayında 200.000Avro'ya tamamlanmıştır. Projenin 200.000Avro'luk gideri, şirketin ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınmış, hibe edilip harcanmayan 100.000Avro ise, şirket tarafından iade edilmemiş, fon hesabında tutulmaya devam edilmiştir. (1Avro=3.00TL olarak dikkate alınız.)

9-(C) A.Ş.'nin, 4691 sayılı Kanun kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyete geçmeden önce başladığı, daha sonra Teknoloji Geliştirme Bölgesinde devam ettiği Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetinden sağladığı hasılat 2.000.000TL'dir. Ar-Ge'ye dayalı üretim faaliyetinin başlangıcından tamamlanmasına kadarki toplam maliyeti 1.000.000TL olup, bunun 250.000TL'lik kısmı Teknoloji Geliştirme Bölgesinde faaliyete başlamadan önce, 750.000TL'lik kısmı ise sözkonusu bölgede faaliyete başladıktan sonra gerçekleşen maliyettir.

10-(C) A.Ş., 2014 yılında 300.000TL geçici vergi, 100.000TL tevkifat yoluyla vergi ödemiştir.

İSTENİLENLER:

(C) A.Ş.'nin yukarıda yeralan işlemlerini dikkate alarak, Kurumlar Vergisi Kanunu ve ilgili mevzuatta yer alan yasal dayanakları belirtmek suretiyle, 2014 hesap dönemine ait dönem karını, kurumlar vergisi matrahını ve ödenmesi gereken kurumlar vergisini kurumlar vergisi beyannamesindeki düzene göre hesaplayınız, bu hesaplama giren gelir ve harcama kalemlerinin tutar ve oranlarını açıklayınız. (Çifte vergilemeyi önleme anlaşması ve katma değer vergisi kanununu ihmal ediniz.) **(30 Puan)**



TÜRMOB

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

SORU 3- Tam mükellef kurum (B) A.Ş.'nin 2014 hesap dönemi başındaki öz sermayesi 150.000TL olup, şirketin sermaye sahipleri (ortaklık yapısı) aşağıdaki gibidir:

Ortağı Adı (Ünvanı)	Ortaklık Payı (%)
Bay(F) (Türkiye'de mukim)	12
Bay(G) ((Türkiye'de mukim)	13
(D) Bankası (Tam mükellef)	25
(Y) A.Ş. (Tam mükellef)	25
(Z) Şirketi (Kanuni ve iş merkezi Almanya'da)	25
Toplam	100

Mükellef kurum (B) A.Ş.'nin 2014 hesap döneminde yaptığı borçlanmalar aşağıdaki gibidir:

a)Ortak Bay(F)'den 10 Ocak 2014 tarihinde, vadesi 3 yıl, aylık faiz ödemesi 2.000TL olan 100.000TL borç almış,

b)Ortak Bay(G)'ye ait Hazine bonosunun teminat olarak gösterilmesi suretiyle 1 Mart 2014 tarihinde, tam mükellef (H) Bankasından vadesi 2 yıl, aylık faiz ödemesi 3.000TL olan 200.000TL kredi almış,

c)Ortak (D) Bankasından 1 Haziran 2014 tarihinde vadesi 2 yıl, aylık faiz ödemesi 3.000TL olan 300.000TL kredi almış, bu aldığı kredinin 100.000TL'lık kısmını aynı tarihte aynı şartlarla diğer ortağı (Y) A.Ş.'ne kullandırmış,

d)Ortak (Z) şirketinden 01 Ağustos 2014 tarihinde vadesi 3 yıl, aylık faiz ödemesi TL karşılığı 3.000TL olan 100.000\$ kredi almıştır. (Kredinin alındığı tarihte 1\$=2.80TL)

VERİLER:

1)31.12.2014 tarihinde 1\$=3.00TL

2) Borç anapara ödemelerinin vade sonunda yapıldığını kabul ediniz.

İSTENENLER:

Tam mükellef kurum (B)A.Ş.'nin, 2014 yılında yaptığı borçlanmaları, örtülü sermaye bakımından değerlendiriniz, örtülü sermaye sözkonusu ise tutarını, borç veren ortaklara dağılımını, kanunen kabul edilmeyen gider (KKEG) tutarını yasal dayanakları ile belirtiniz. **(25 Puan)**

Soru:4-

a)Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlarca elde edilen faiz swapı ile vadeli işlem ve opsiyon borsası işlemlerine ait gelirlere uygulanan vergi kesintisini açıklayınız. **(10 Puan)**

b)Korumalı işyeri indirimini kavramını GVK ve KVK'nda belirtildiği şekliyle açıklayınız. **(10 Puan)**

BAŞARILAR DİLERİZ.



CEVAPLAR

Cevap 1)

1- Bay(A), İstanbul/Laleli’de mobilya imalatı ve ticareti ile iştigal eden adi ortaklığın %50 ortağı olup, sözkonusu adi ortaklığın 2014 yılı karı 1.000.000TL’dir. Adi ortaklıklarda ortakların her birinin ortaklık karından aldığı pay şahsi ticari kazanç hükmünde olduğundan, $1.000.000 \times \%50 = 500.000\text{TL}$, Bay(A)’nın şahsi ticari kazancı olarak yıllık gelir vergisi beyannamesi ile beyan edilecektir.

2- 187 Seri No’lu GV Genel Tebliğinde açıklandığı üzere, yatırım indirimi uygulamasında adi şirketler bağımsız bir ünite olup, ortaklar hisseleri oranında indirim tutarından yıllık beyannamede yalnızca bu adi şirketten elde ettikleri ticari kazançlar üzerinden indirim konusu yaparlar. 2013 yılından 2014 yılına devreden yatırım indirimi GVK’nun mülga ek1-6. maddeleri kapsamına girdiğinden, 100.000TL, 2014 yılı için belirlenen %10,11 oranında yeniden değerlendirme oranında endekslenecek ve $100.000 + (100.000 \times \%10) = 110.000\text{TL}$ yatırım indirimi tutarından, Bay(A)’ya düşen tutar $110.000 \times \%50 = 55.000$ olup, Bay(A) tarafından adi ortaklıktan elde ettiği şahsi ticari kazancından 55.000TL’ni mahsup edebilecektir.

3-GVK’nun 53. maddesinde, aynı kanunun 54. maddesinde yazılı zirai grupların birkaçının bir arada yapılması halinde, en fazla iki gruba ait işletme büyüklükleri, bu gruplar için tespit olunan işletme büyüklüğü ölçülerinin yarısını aşması halinde çiftçilerin zirai kazançları gerçek usulde vergilendirilir. Bay(A) ziraatini yaptığı işletme büyüklüklerinden en fazla olan iki tanesi çeltik ve soğan ziraatı olup bunların büyüklükleri, bunlar için belirlenen işletme büyüklüğü ölçülerinin yarısını aştığından Bay(A)’nın zirai kazancı gerçek usulde belirlenecektir.

Buna göre;

-çeltikten elde ettiği kar: $200.000 - 120.000 = 80.000\text{TL}$

-soğandan elde edilen kar: $40.000 - 20.000 = 20.000\text{TL}$

-karpuzdan elde edilen kar: $50.000 - 30.000 = 20.000\text{TL}$ olmak üzere toplam $(80.000 + 20.000 + 20.000) = 120.000\text{TL}$ beyannameye zirai kazanç olarak dahil edilmelidir.

4- GVK’nun 72/1. maddesine göre, gayrimenkul sermaye iratlarında, tahsil esası geçerlidir. Bu nedenle, Bay(A), Kasım/2013-Şubat/2014 aylarına ait toplam 8.000TL tutarındaki kirayı 2013 ve 2014 yıllarında tahsil edememiştir. Mahkemenin sonuçlandığı ve senedin düzenlendiği Kasım/2014 ayında da tahsilat yapılmış sayılmayacaktır. GVK’nun 72. maddesine göre kira olarak doğan alacağın başka bir şahsa temliki, temlikin ivazlı olup olmamasına bakılmaksızın tahsilat hükmündedir. Bay(A) sözkonusu senedi, borçlu olduğu Bay(F)’ye ciro ettiği yani kira bedelini temlik ettiği Ocak/2015 ayında tahsilat gerçekleşmiştir. Ocak/2015 ayında gerçekleşen 10.000TL’nin 8.000TL si kira geliri yani gmsi, 2015 yılının gmsi olacaktır. Alacak faizi niteliğinde olan 2.000TL’si ise, GVK’nun 75/6. maddesine göre menkul sermaye iradı olmaktadır. 2014 yılında hesaplanan 2.000TL msi, 2014 yılının geliri olmaktadır. Alacak faizi üzerinden tevkifat yapılmadığından ve 2014 yılı için istisna tutarı olan 1.400TL’yi geçtiğinden 2.000TL msi olarak beyan edilecektir. Bay(A), GVK’nun 21. Maddesine göre, gerçek usulde ticari kazanç sahibi olduğundan 3.300TL’lik istisnadan yararlanamayacaktır. Bay(A), götürü gider usulünü seçtiği için, Bay(D)’den alınan $10 \times 2.500 = 25.000\text{TL}$ kira geliri üzerinden %25 götürü gideri indirecek ve $25.000 - (25.000 \times \%25) = 18.750\text{TL}$ gmsi. olarak beyan edecektir.



5- İngitere’de kurulu bulunan (B) Co. Ltd. şirketi hisse senetlerinden elde edilen kar payı GVK 75. madde gereğince msi sayılmakta olup, elde edilen (1.000 X 4=)4.000TL kar payı üzerinden tevkifat dahil herhangi bir vergi ödenmediğinden GVK’nun 86/1-d uyarınca 1.400TL’yi aştığından 4.000TL tamamı beyannameye msi olarak dahil edilecektir. Ayrıca bu tutar, dar mükellef kurumdan elde edildiğinden GVK’nun 22. maddesindeki istisnadan yararlanamayacaktır.

6- GVK’nun mükerrer 80/1-1. maddesine göre, menkul kıymetlerin satışından elde edilen kazançlar değer artış kazancı olarak vergilenir. GVK’nun 81. maddesine göre, hisse senetlerinin alış bedelinin Yİ-ÜFE endeksindeki artış oranında endeksleme yapılarak kazancın tespitinde dikkate alınacak maliyet bedeli belirlenecektir.

GVK mükerrer 81. maddesine göre endeksleme yapabilmek için artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekmektedir. Olayımızda,

$(1-237.65/229.10 =) \%3,73$ olup, %10’nun altında olduğundan endeksleme yapılmayacaktır.

Bay(A), banka ve aracı kurum olmaksızın satın aldığı ve Borsa İstanbul’da (BİST) işlem görmeyen (C) A.Ş.’ne ait hisse senetlerinin aynı yıl içinde alınıp satılması sonucunda, elden çıkarma bedelinden iktisap bedeli düşüldükten sonra ortaya çıkan (80.000 -60.000=)20.000TL zarar, diğer kazanç ve iratlardan (değer artış kazancı(zararı)) kaynaklandığı için, GVK’nun 88/1. maddesi uyarınca, yıllık beyannameye dahil edilmeyecek ve diğer gelir unsurlarından elde ettiği kazanç ve iratlardan bu zararı mahsup edemeyecektir.

6

7- Bay(A), açılan döviz ihalesine iştirak etmeme karşılığında elde ettiği 100.000TL, GVK’nun 82/1-2. maddesine göre arızı kazanç olarak vergilendirilecektir. Bu kazancın tamamı GVK’nun 82/2. maddesinde yeralan 21.000TL’lik istisnadan faydalanması mümkün değildir.

8- GVK’nun 89/1. maddesine göre, beyan edilen gelirin %15’ni ve asgari ücretin yıllık tutarını aşmamak üzere hayat sigortası primlerin %50’si, sağlık sigortası primlerinin tamamı beyanname üzerinden beyan edilen gelirden indirilir.

Toplam ödenen sigorta primi (10.000 + 12.000=) 22.000TL olup beyan edilen gelirin %15 i olan (744.750 x %15=)111.713TL’den az olmasına rağmen asgari ücretin yıllık tutarını aşan kısmı (22.000 – 13.000=)9.000TL beyanname üzerinden indirim konusu yapılamaz, 13.000TL olarak beyannameye indirilecektir.

Ayrıca oğlunun yüksek lisans eğitimi için devlet üniversitesine ödenen 3.000TL indirim konusu yapılmaz. GVK’nun 89/2.maddesine göre ödemenin gelir veya kurumlar vergisi mükelleflerince verilen verilecek belgelerle tevsik edilme şartı, devlet üniversitesinin kurumlar vergisi mükellefi olmaması nedeniyle sağlanmamaktadır.



Bay(A)'nın 2014 yılına ait yıllık gelir vergisi beyanı aşağıdaki gibi olmalıdır:

Ticari Kazanç (1.000.000x%50= 500.000TL)	500.000
Zirai Kazanç	120.000
GMSİ	18.750
MSİ	6.000
Arizi Kazanç	100.000
Toplam Kar	744.750
Yatırım İndirimi	(55.000)
Sigorta Primi	(13.000)
Vergiye Tabi Gelir (Matrah)	676.750
Hesaplanan Gelir Vergisi	229.623
Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	(20.000)
Geçici Vergiler	(30.000)
Ödenmesi Gereken Gelir Vergisi	179.623

Cevap 2)

1-Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (b) bendinde, kurumların yurt dışından elde ettikleri iştirak kazançları, belli koşullar altında kurumlar vergisinden istisna edilmiştir. 1 Seri No'lu KV Genel tebliğinde belirtildiği üzere, yurt dışındaki inşaat işlerinin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre ayrı bir şirket kurulmasının zorunlu olduğu durumlarda, söz konusu şirketlere iştirak edilmesinden elde edilen kazançlara, herhangi bir şart aranmaksızın yurt dışı iştirak kazançları istisnası uygulanacaktır.

Ancak, yurt dışındaki inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılabilmesi için ilgili ülke mevzuatına göre kurulan şirketin ana sözleşmesinde, inşaat, onarım, montaj işleri ve teknik hizmetlerin yapılması için kurulduğunun belirtilmesi ve fiilen bu amaç dışında faaliyetinin bulunmaması şarttır.

Olayımızda (C) A.Ş. ile (Z) A.Ş. tebliğin öngördüğü şartları taşıdığından 5.000.000 x %40=2.000.000TL iştirak kazançları istisnasından yararlanacaktır.

2- Kurumlar Vergisi Kanununun 5 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendinde, taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançlara ilişkin istisna düzenlenmektedir. İstisnanın amacı, kurumların bağlı değerlerinin ekonomik faaliyetlerde daha etkin bir şekilde kullanılmasına olanak sağlanması ve kurumların mali bünyelerinin güçlendirilmesidir. Bu bentte belirtilen koşulların sağlanması halinde, kurumların **en az iki tam yıl süreyle aktiflerinde yer alan** taşınmazlar ve iştirak hisseleri ile aynı süreyle sahip oldukları kurucu senetleri, intifa senetleri ve rüçhan haklarının satışından doğan kazançların %75'lik kısmı kurumlar vergisinden istisna edilmektedir.

(C) A.Ş. her ne kadar satın aldığı yönetim binasını tapuya kaydetmiş olsa da, en az iki yıl aktife kayıtlı olma şartı sağlanmadığından %75'lik istisnadan yararlanamayacaktır.

3- GVK'nun Geçici 83. maddesine göre, EXPO 2016 Antalya Ajansına yapılan 50.000TL nakdi, 80.000TL'lik aynı bağışın tamamı, kurumlar vergisi beyannamesi üzerinde ayrıca gösterilmek şartıyla kurum kazancından indirilebilir. Yapılan bağış gider yazıldığı için öncelikle KKEG olarak beyannameye eklenmelidir.



TÜRMÖB

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

4-6111 sayılı Kanununun 6/9. maddesi uyarınca, kurumlar vergisi mükelleflerinin matrah artırımında buldukları yıllara ait zararların %50'si, 2010 ve izleyen yıllardaki karlardan mahsup edilemez. Bu olayda, 2009 yılından gelen 400.000TL zararın %50'si olan 200.000TL zarar 2014 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılacaktır. 6111 sayılı Kanununun 10/1. maddesi uyarınca, sözkonusu Kanun kapsamında bildirimde bulunulan demirbaşlar için amortisman ayrılamaz, bu nedenle şirketin ayırıp giderleştirdiği 50.000TL amortisman tutarı KKEG olarak beyannameye dahil edilmelidir.

5-Hernekadar Gürcistan'da yapılan iş bir inşaat işi olsa da, işten elde edilen kazanç Türkiye'de genel sonuç hesaplarına aktarılsa da, inşaat işi bizzat (C) A.Ş.'nin kendisi tarafından yapılmadığından, KVK'nun 5/1-h maddesi kapsamındaki istisnadan yararlanamayacaktır. Ödenen vergi %20 oranındaki kurumlar vergisi yükünü aşmadığından beyanname üzerinden indirim konusu yapılacaktır.

6- Şirket 140.000TL'na satın aldığı depoyu 240.000TL'na bankaya satarak 100.000TL kazanç elde etmiştir. Bankaya olan 120.000TL borcun hasıllata oranı %50 olup, bankaya satıştan elde edilen 100.000TL karın %50'si olan 50.000TL KVK'nun 5/1-f maddesindeki istisnadan yararlanacak, kalan 50.000TL'nın ise istisnadan yararlanması mümkün değildir. Bu istisna için binanın iki tam yıl aktifte bulunma şartı ile kazancın özel bir fon hesabında tutulma şartı da bulunmamaktadır.

7- 1 Seri No'lu KV Genel Tebliğinde belirtildiği üzere, iş ortaklıkları, Kurumlar Vergisi Kanununda ayrı bir kurum olarak değerlendirilmekte ve kurumlar vergisi mükellefi olarak sayılmaktadırlar. İş ortaklıklarının faaliyetinden doğan kazanç, kurumlar vergisine tabi tutulmakta ve vergi sonrası kazanç ortakların hisselerine göre ortaklara dağıtılmaktadır.

Kurumlar vergisi mükelleflerinin zararlarının, bu mükelleflerin ortaklarınca indirilebilmesi mümkün olmayıp aynı durum kurumlar vergisi mükellefi iş ortaklıklarının zararları için de geçerlidir. Bu nedenle (C) A.Ş., iş ortaklığının zararından kendi payına düşen (1.000.000 x %50=) 500.000TL zararı indirim konusu yapması mümkün değildir.

8-GVK'nun Geçici 84. maddesine göre, Avrupa Birliği ile akdedilen anlaşma kapsamında gerçekleştirilen bir proje kapsamında Ocak/2014'te şirkete hibe edilen 300.000Avronun tamamı gelir olarak kaydedilmeyecek ve harcamalar da gider /maliyet olarak dikkate alınmayacaktır. Proje Aralık/2014 ayında bittiğinden, kalan 100.000Avro karşılığı 300.000TL fon hesabından çıkarılarak gelir olarak beyannameye dahil edilmelidir. Projenin 200.000Avro'luk gideri, şirketin ticari bilanço karının tespitinde dikkate alınmış, bu tutar, 200.000 x 3.00=600.000TL KKEG olarak matraha beyanname üzerinde ilave edilmelidir.

9-4691 sayılı Kanun kapsamında Teknoloji Geliştirme Bölgesinde (Teknopark) gerçekleştirilen Ar-Ge projelerinden elde edilen kazancın tamamı kurumlar vergisinden istisnadır. 1 Seri No'lu KVK Genel Tebliğine göre, Teknopark bölgesinde faaliyete geçmeden önce başlayıp bölgede faaliyete geçtikten sonra devam edilen Ar-Ge'ye dayalı projeden elde edilen kazancın ancak, bu bölgede gerçekleşen bölümüne ilişkin kazanca istisna uygulanacaktır. İstisna uygulanacak kazancın elde edilmesine yönelik olarak yapılan harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilmeyecektir. Teknoloji geliştirme bölgelerinde Ar-Ge faaliyetlerinin işletmenin kendi faaliyetiyle ilgili olması ve anılan kanunlarda yer alan istisnalara konu olmaması durumunda, bu tür harcamalar Ar-Ge indirimi kapsamında değerlendirilecektir. Buna göre,



TÜRMOB

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

2.000.000 – 1.000.000= 1.000.000TL elde edilen kazançtır. Bu kazancın;

750.000TL harcama / 1.000.000TL kazanç=0,75 oran

1.000.000TL kazanç x 0,75= 750.000TL'lik kısmı istisna olacak kalan 250.000TL istisnadan yararlanamayacaktır. 750.000 kazanç, zarar olsa dahi indirilecek istisnalar bölümünde diğer indirim ve istisnalar kısmında beyannamede indirilir. 750.000TL harcama ise, KVK'nun 10. maddesinde yer alan Ar-Ge indiriminden yararlanamaz ancak, 250.000TL harcama Ar-Ge indiriminden yararlanabilir.

Yukarıdaki açıklamalar çerçevesinde (B) A.Ş.'nin 2014 hesap dönemine ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi aşağıdaki şekilde olmalıdır:

Ticari Bilanço Karı		10.000.000
K.K.E.G.		780.000
-6111 s. Kanun m.10/1	50.000	
-GVK Geçici 83. madde (Expo bağış)	130.000	
-GVK Geçici 84. madde	600.000	
Zarar Dahi Olsa İndirilecek İstisna ve İndirimler		(2.800.000)
-İştirak Kazancı m.5/1-b	2.000.000	
-KVK. m. 5/1-f	50.000	
-Tek. Gel. Böl. Elde Edilen Kazançlar	750.000	
İndirime Esas Tutar		7.980.000
Geçmiş Yıl Zararı (6111 s. Kanun m. 6/9)		(200.000)
Kazancın Bulunması Halinde İnd. İstisna ve İndirimler		(380.000)
-Ar-Ge İndirimi	250.000	
-Bağış ve Yardımlar (GVK. m. Geçici 83) (50.000+80.000)	130.000	
Kurumlar Vergisi Matrahı		7.400.000
Hesaplanan Kurumlar Vergisi (%20)		1.480.000
Mahsup Edilecek Vergiler		445.000
-Yabancı Ülkelerde Ödenen Vergilerden Mahs. Edl. Kısım	45.000	
-Yıl İçinde Kesinti Yoluyla Ödenen Vergiler	100.000	
-Geçici Vergi	300.000	
Ödenmesi Gereken Kurumlar Vergisi		1.035.000

9

Cevap 3) KVK'nun 12. maddesine göre, kurumların, ortaklardan veya ortaklarla ilişkili olan kişilerden doğrudan veya dolaylı olarak temin ederek işletmede kullandıkları borçların, hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte kurumun öz sermayesinin üç katını aşan kısmı, ilgili hesap dönemi için örtülü sermaye sayılır. (B)A.Ş.'nin hesap dönemi içinde herhangi bir tarihte, ortaklarından veya ortaklarının ilişkili olduğu kişilerden aldığı borçların, şirketin öz sermayesinin üç katını, 150.000x3=450.000TL'yi aşan kısmı örtülü sermaye sayılacaktır.

(B) A.Ş.'nin 1Ağustos 2014 tarihine kadar yaptığı borçlanmalar, şirketin öz sermayesinin üç katını aşmadığından örtülü sermaye uygulamasına ilişkin olarak yapılacak bir işlem bulunmamaktadır. Çünkü:



TÜRMOB

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

a)Şirketin, 1Mart 2014 tarihine kadar yaptığı borçlanma (100.000TL), şirketin öz sermayesinin üç katını aşmadığından örtülü sermaye uygulamasına ilişkin olarak yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.

b)Şirket, Ortak Bay(G)'ye ait Hazine bonosunu teminat olarak göstermek suretiyle (H) Bankasından 1Mart 2014 tarihinde aldığı 200.000TL kredi, Hazine bonusu gayri nakdi teminat niteliğinde olmadığından, KVK'nun 12/6-a kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından, örtülü sermaye hesabında dikkate alınmalıdır. 1Haziran 2014 tarihine kadar toplam borçlanma (100.000+200.000=)300.000TL olduğundan ve şirketin öz sermayesinin üç katını aşmadığından örtülü sermaye uygulamasına ilişkin olarak yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.

c)Şirket, 1Haziran 2014 tarihinde Ortak (D) Bankasından aldığı 300.000TL kredinin 100.000TL'lik kısmını aynı tarihte aynı şartlarla diğer ortağı (Y) A.Ş.'ne kullandırdığından, KVK'nun 12/6-b maddesine göre, 100.000TL'lik kredi örtülü sermaye hesabında dikkate alınmayacak kalan 200.000TL'lik kısmın ise KVK'nun 12/2. maddesine göre yarısı (200.000/2=100.000TL) dikkate alınacaktır. 1Ağustos 2014 tarihine kadar toplam borçlanma (100.000+200.000+100.000=)400.000TL olduğundan ve şirketin öz sermayesinin üç katını aşmadığından örtülü sermaye uygulamasına ilişkin olarak yapılacak bir işlem bulunmamaktadır.

d)Kanuni ve iş merkezi Almanya'da bulunan dar mükellef kurum olan ortak (Z) şirketinden 01Ağustos 2014 tarihinde alınan 100.000\$ (100.000 x 2.80=280.000TL) kredi örtülü sermaye hesabında dikkate alınacaktır. (Kredinin alındığı tarihte 1\$=2.80TL)

10

(B) A.Ş.'nin, 1Ağustos 2014 tarihinden sonra borçlanılan tutarlar nedeniyle, öz sermayenin üç katını aşan borçlanmanın örtülü sermaye olarak dikkate alınması ve bu tutara ilişkin olarak giderleştirilen faiz ve kur farkının reddi gerekmektedir.

Yukarıdaki veriler doğrultusunda, örtülü sermayenin kullanıldığı 1Ağustos-31Aralık 2014 dönemine (5 aylık) ilişkin borçlanma, faiz ve kur farkı aşağıdaki gibidir:

Kredi Veren Ortak	Kredi Tutarı	Kur Farkı	Faiz	Toplam
Bay(F) (Tam mükellef gerçek kişi)	100.000	-	10.000	110.000
Bay(G) (Tam mükellef gerçek kişi-H bankası)	200.000	-	15.000	215.000
(D) Bankası (Tam mükellef)	100.000*	-	5.000**	105.000
(Z) Şirketi (Dar mükellef kurum)	280.000	20.000***	15.000	315.000
Genel Toplam	680.000	20.000	45.000	745.000

$$*[(300.000-100.000)/2]= 100.000\text{TL}$$

$$**[(15.000 - 5.000)/2]=5.000\text{TL}$$

$$***300.000\text{TL}(=100.000\text{\$}\times 3.00\text{TL}) - 280.000(=100.000\text{\$}\times 2.80\text{TL}) = 20.000\text{TL}$$



TÜRMOB

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

(B) A.Ş.'nin 2014 hesap döneminde kullandığı toplam borç miktarı (100.000+200.000+300.000+280.000=)880.000TL olmakla birlikte, örtülü sermaye hesabında dikkate alınacak borç tutarı;

100.000+200.000+100.000+280.000=680.000TL olacaktır.

Şirketin öz sermayesinin üç katı 150.000x 3=450.000TL olduğundan örtülü sermaye tutarı 680.000 – 450.000= 230.000TL olacaktır.

Ortakların herbirine isabet eden örtülü sermaye tutarı;

Ortak Bay (F)'ye isabet eden örtülü sermaye	$[(100.000/680.000) \times 230.000] = 33.824\text{TL}$
Ortak (G)'ye isabet eden örtülü sermaye	$[(200.000/680.000) \times 230.000] = 67.647\text{TL}$
Ortak (D) Bankasına isabet eden örtülü sermaye	$[(100.000/680.000) \times 230.000] = 33.824\text{TL}$
Ortak (Z) Şirketine isabet eden örtülü sermaye	$[(280.000/680.000) \times 230.000] = 94.705\text{TL}$

(B) A.Ş. tarafından 1Ağustos-31Aralık 2014 tarihleri arasında kullanılan 230.000TL örtülü sermaye nedeniyle KKEG sayılacak kur farkı ve faiz gideri aşağıdaki gibi olacaktır:

11

Kur farkı gideri	$[(230.000/680.000 \times 20.000)] = 6.765\text{TL}$
Faiz tutarı	$[(230.000/680.000 \times 45.000)] = 15.221\text{TL}$
Toplam	$[(230.000/680.000 \times 65.000)] = 21.986\text{TL}$

(B) A.Ş.'nin örtülü sermaye sayılan 230.000TL'lik örtülü sermaye niteliğindeki borcuna isabet eden finansman gideri toplamı 21.986TL olup, bu tutar şirket tarafından KKEG olarak dikkate alınacaktır.

Cevap 4- a)

1)Faiz swapı

Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilcisi olmayan dar mükellef kurumlar açısından faiz swapı işlemlerinden elde edilen kazanç alacak faizi olarak değerlendirilecek, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi gereğince vergi kesintisi yoluyla Türkiye'de vergilendirilecektir.

Anılan maddenin Bakanlar Kuruluna verdiği yetkiye istinaden yayımlanan 2009/14593 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca bu kapsamda, yabancı devletler, uluslararası kurumlar veya yabancı bankalardan ya da bulunduğu ülkede mutad olarak kredi vermeye yetkilendirilmiş olup sadece ilişkili bulunduğu kurumlara değil tüm gerçek ve tüzel kişilere kredi veren kurumlara yapılacak faiz ödemeleri üzerinden %0, diğer kurumlara yapılacak faiz ödemeleri üzerinden %10 oranında vergi kesintisi yapılması gerekecektir.



Buna göre, Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci aracılığıyla faaliyette bulunmayan dar mükellefiyete tabi banka ve finans kurumlarının bu işlemlerden doğan kazançları üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendi ve anılan Bakanlar Kurulu Kararı uyarınca vergi kesintisi yapılması gerekmektedir.

Öte yandan, Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (14) numaralı fıkrası uyarınca, yabancı banka ve finans kurumları dışında kalan ve Türkiye'de işyeri veya daimi temsilcisi bulunmayan dar mükellef kurumlar tarafından faiz swapı işlemlerinden elde edilen kazançların anılan madde uyarınca vergi kesintisine tabi olması durumunda, bu işlemlere yönelik olarak ayrıca Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca vergi kesintisi yapılmayacaktır.

2) Vadeli işlem ve opsiyon borsası işlemleri:

Vadeli işlem ve Opsiyon Borsasında gerçekleştirilen vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 nci maddesinin (1) numaralı fıkrası kapsamında vergi kesintisine tabi olup bu gelirler üzerinden Kurumlar Vergisi Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca ayrıca vergi kesintisi yapılmayacağı gibi dar mükellef kurumlar tarafından bu işlemler nedeniyle elde edilen gelirlerin özel beyanname ile beyan edilmesi söz konusu olmayacaktır.

b)GVK'nun 89/14. maddesi ve KVK'nun 10/h maddesinde "diğer indirimler" başlığı altında korumalı işyeri indirimi düzenlenmiştir.

1/7/2005 tarihli ve 5378 sayılı Engelliler Hakkında Kanuna göre kurulan korumalı işyerlerinde istihdam edilen ve iş gücü piyasasına kazandırılmaları güç olan zihinsel veya ruhsal engelli çalışanlar için diğer kişi ve kurumlarca karşılanan tutar dâhil yapılan ücret ödemelerinin yıllık brüt tutarının yüzde 100'ü oranında korumalı işyeri indirimi (İndirim, her bir engelli çalışan için azami beş yıl süre ile uygulanır ve yıllık olarak indirilecek tutar, her bir engelli çalışan için asgari ücretin yıllık brüt tutarının yüzde 150'sini aşamaz.). Bu bentte yer alan oranı, engellilik derecelerine göre yüzde 150'ye kadar artırmaya veya tekrar kanuni oranına indirmeye Bakanlar Kurulu; bendin uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye Aile ve Sosyal Politikalar Bakanlığı ile Çalışma ve Sosyal Güvenlik Bakanlığının görüşünü alarak Maliye Bakanlığı yetkilidir.